

Masteruppsats i offentlig förvaltning [VT13]

Tema: Förvaltningsekonomi

Max Friman

Handledare: Pierre Donatella

Examinator: Osvaldo Salas

Pensionsredovisningen i kommuner – ett frivilligsystem för redovisare



GÖTEBORGS UNIVERSITET

FÖRVALTNINGSHÖGSKOLAN

Sammanfattning

- Bakgrund** Gällande redovisningslagstiftning specificerar den redovisningsmässiga hanteringen av pensionåtagandena i kommunallagens 5 kapitel paragraf 4 och föreskriver att pensionsförmåner intjänade före 1998 ska redovisas som en ansvarsförbindelse. Kritik har riktats mot att en sådan pensionsredovisning inte ger en rättvisande bild av kommunens pensionsförpliktelser varför ett antal kommuner i strid mot redovisningslagen har övergått till att redovisa hela förpliktelsen som en avsättning. Andra kommuner har visat sig avsätta endast delar av ansvarsförbindelsen, vilket speglar ett redovisningsförfarande som tillåter flexibilitet både i hur stor del av ansvarsförbindelsen som ska kostnadsföras samt när kostnadsföringen ska ske.
- Syfte** Syftet med studien är att förklara varför svenska kommuner avviker från blandmodellen som föreskrivs i KRL. Studien avgränsar sig mot att förklara avvikelser förknippade med att kommuner avsätter delar av pensionsåtagandet som avser tiden före 1998.
- Metod** En enkätundersökning genomförs i syfte att erhålla information om kommuner som redovisar enligt lagens förordade blandmodell och kommuner som bryter mot densamma. Efterföljande dokumentstudier riktas mot årsredovisningarna för de kommuner angivit att de avsätter delar av ansvarsförbindelsen. Dels genomförs en kvalitativ innehållsanalys som utifrån ett mer explorativt förhållningssätt försöker finna förklaringar till kommunernas beslut att avvika från blandmodellen. Dels genomförs en kvantitativ dokumentstudie som avser ligga till grund för studiens hypotesprövning som kan bidra till att förklara varför kommuner avviker från lagens föreskrivna blandmodell.
- Slutsats** Studien visar på att beslutet att bryta mot blandmodellen kan förklaras av att dess redovisningsmässiga konstruktion skapar möjligheter att anpassa och reglera resultat på ett sätt som stämmer överrens med kommunaktörers egenintressen. Vidare framgår att avvikelserna delvis kan förklaras av å ena sidan statens initiativ att införa en redovisningsteoretiskt oförsvarbar pensionsredovisningsmodell och å andra sidan kommunala intressen att bemöta biverkningarna från densamma. Studien finner inget stöd för att befolkningsstorlek eller geografiskt läge skulle ha ett samband med avvikelsen.

Förord

Jag vill i detta förord passa på att tacka Pierre Donatella som varit min handledare under arbetet med denna uppsats. Han har kommit med många goda råd och kunnat ge värdefulla tips i olika vägval under uppsatsens gång. Jag riktar även ett tack till de personer som tagit sig tid att ställa upp som respondenter i uppsatsens enkätundersökning.

Göteborg 29 maj 2013

Max Friman

Definitioner

Ansvarsförbindelse En förpliktelse som inte är en skuld eller avsättning, och som härrör från inträffade händelser vars förekomst bekräftas av att osäkra framtida händelser, som inte ligger inom kommunens kontroll, inträffar eller uteblir.

Avsättning Ett sannolikt utflöde av resurser som kommer att belasta kommunen och därmed är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

Balanskravet Kravet att kommunens intäkter ska överstiga kostnaderna för året.

Blandmodell Pensionsredovisningsmodell som innebär att pensioner intjänade före 1998 redovisas som en ansvarsförbindelse utanför balansräkningen, och att kostnaderna för densamma tas upp i resultaträkningen när utbetalning sker. Pensioner intjänade från och med 1998 tas upp som en skuld vid intjänandet.

Delar avsatta av ansvarsförbindelsen Pensionsredovisning som innebär en modifierad blandmodell, där *delar* av de pensioner som är intjänade före 1998 redovisas som en avsättning istället för en ansvarsförbindelse. Årets avsättning som härrör från ansvarsförbindelsen, redovisas som en kostnad.

Fullfonderingsmodell Pensionsredovisningsmodell som innebär att hela kommunens pensionsskuld redovisas som en avsättning på balansräkningens skuldsida. Förändringen av årets pensionsskuld kostnadsförs över resultaträkningen medan de nyintjänade pensionerna sätts av som en skuld.

Förkortningar

KEF	Föreningen Sveriges Kommunalekonomer
KL	Kommunallagen (1991:900)
KRL	Lag om kommunal redovisning (1997:614)
RKR	Rådet för kommunal redovisning
SCB	Statistiska Centralbyrån
SKL	Sveriges Kommuner och Landsting
SOU	Statens Offentliga Utredningar

Innehåll

1. Inledning	1
1.1 Från en fri till en reglerad redovisning	2
1.2 En pensionsredovisningsmodell blir lagstiftad	3
1.3 Brister i regelfterlevnaden	5
1.4 Kritik mot blandmodellen	7
1.4 Problemformulering	8
1.6 Syfte och avgränsning	9
1.7 Uppsatsens fortsatta disposition	10
2. Teoretisk referensram	12
2.1 Teori om redovisningsval	12
2.2 Positiv redovisningsteori	13
2.2.1 Agentproblemet	13
2.2.2 Intressen hos företagsledningen	13
2.2.3 Positiv redovisningsteori översatt till kommunsektorn	14
2.2.3.1 Principal och agent – politiker och kommuninvånare	14
2.2.3.2 Frånvarande konflikt mellan principal och agent	14
2.2.3.3 Intressen hos kommunledningen	15
2.2.3.4 Principal och agent – kommunstyrelsen och tjänstemän	15
2.4 Institutionell teori	15
2.4.1 Omgivningens påverkan	16
2.4.2 Institutionell teori översatt till kommunal redovisning	16
2.5 Formulering av hypoteser	17
2.5.1 Resultatreglering	17
2.5.2 Kommunens storlek påverkar incitamenten att reglera resultatet	19
2.5.3 Kommunens storlek påverkar regelfterlevnaden	19
2.5.4 Pensionsredovisningen påverkas av pensionsredovisningen hos närliggande kommuner	21
2.6 Summering av hypoteser	22
3. Metod	23
3.1 En förklarande studie - abduktion som ansats	23
3.2 Inslag av tvärsnitt och longitudinell forskningsdesign	24
3.3 Insamlingsmetod – kartläggning genom enkät	24
3.3.1 Kvantitativ och kvalitativ dokumentstudie	25
3.4 Sekundärdata	27
3.5 Hypotesprövning	27
3.5.1 Operationalisering av hypoteser	27

3.5.1.1 Finansiellt utrymme – årets resultat	27
3.5.1.2 Kommunstorlek – invånarantal	28
3.5.1.3 Geografisk påverkan - län	29
3.5.2 Statistiska tester	29
3.5.2.1 Resultatreglering – regressionsanalys	30
3.5.2.3 Kommunstorlek – invånarantal - t-test	30
3.5.2.4 Närliggandeskap – län - deskriptiv statistik	30
3.6 Studiens reliabilitet och validitet	31
4. Resultat	32
4.1 Hur många kommuner bryter mot lagstiftningen?	32
4.1.1 Betydande resultatpåverkan	33
4.2 Finansiellt utrymme	33
4.2.1 Regressionsanalys	35
4.3 Resultat från kvalitativ dokumentstudie	36
4.4 Kommunens storlek – invånarantal	39
4.5 Geografisk påverkan – län	40
5. Diskussion och slutsatser	42
5.1 Resultatreglering	42
5.1.2 Blandmodellen - en problematisk konstruktion	43
5.1.3 En enskild strategi – små överskott över tid	45
5.2 Kommuners storlek – konkurrerande hypoteser	45
5.3 Geografisk påverkan – Oidentifierad organisationell kontext	46
5.5 Slutdiskussion	47
5.6 Kritik mot studien	49
5.7 Fortsatt forskning	49
6. Referenslista	51
Bilaga	57

Tabellförteckning

<i>Tabell 1. Faktorer som kan bidra till att förklara avvikelser från lagens föreskrivna blandmodell.....</i>	<i>22</i>
<i>Tabell 2. Skillnad i årets redovisade resultat för perioden 2010-2011 när avsättningar för pensioner intjänade före 1998 inkluderas respektive exkluderas</i>	<i>33</i>
<i>Tabell 3. Skillnad i årets resultat och årets avsättning för del av pensioner intjänade före 1998 mellan åren 2010 och 2011</i>	<i>34</i>
<i>Tabell 4. Förändring i årets resultat respektive förändring i avsättning av ansvarsförbindelsen för perioden 2010-2011 (Mkr)</i>	<i>35</i>
<i>Tabell 5. Regression, Test av lutningen för linjen (b), förändring i årets resultat respektive förändring i avsättning av ansvarsförbindelsen för perioden 2010-2011</i>	<i>36</i>
<i>Tabell 8 Medelvärde av antal invånare i kommuner som redovisar enligt blandmodell respektive bryter mot densamma genom att avsätta delar av ansvarsförbindelsen.....</i>	<i>39</i>
<i>Tabell 9. T-test av statistiskt samband mellan medelvärden i grupperna kommuner som redovisar enligt blandmodell respektive bryter mot densamma genom att redovisa avsättningar för delar av ansvarsförbindelsen</i>	<i>40</i>
<i>Tabell 10. Kommuner som redovisar avsättningar för delar av ansvarsförbindelsen i förhållande till län.....</i>	<i>41</i>
<i>Tabell 11. Faktorer som kan bidra till att förklara avvikelser från lagens föreskrivna blandmodell, grad av stöd.....</i>	<i>47</i>

Figurförteckning

<i>Figur 1. Olika delarna i kommunernas pensionskostnad och hur de utvecklas som andel av lönesumman fram till 2047.....</i>	<i>5</i>
<i>Figur 2. Två avvikelser från lagens föreskrivna blandmodell.....</i>	<i>7</i>
<i>Figur 3. Redovisning av pensionsåtagandet (N 160)</i>	<i>32</i>
<i>Figur 4. Egen figur 1</i>	<i>44</i>

1. Inledning

Kommunsektorn i Sverige utgör en betydande del av svensk ekonomi. Av den offentliga sektorns totala utgifter står kommunsektorn för närmare hälften, vilket motsvarar 23 procent av Sveriges BNP ([PROP. 2012/13:100](#)). Genom sin storlek och personalintensiva verksamhet är kommunsektorn vidare en viktig arbetsgivare. Detta blir tydligt, sett till att närmare 1,2 miljoner människor sysselsattes i kommunalt finansierad verksamhet år 2012 ([ibid](#)). Omfattningen av den kommunala sektorn innebär att beslut som tas på kommunal nivå kan få återverkningar på den samhällsekonomiska utvecklingen ([SOU 2011:59](#)). Betydelsen av relevant beslutsunderlag blir därmed central och ett viktigt redskap för detta är redovisningen.

Den kommunala redovisningens syfte är kort sagt att utgöra underlag för ansvarsutkrävande av den redovisningsskyldige och att ligga till grund för bedömning och beslut i ekonomiska frågor ([RKR, 2011](#)). Möjligheten att uppfylla syftet blir beroende av redovisningens återspeglning av den ekonomiska situation som kommunen har att förhålla sig till och av kommunernas förmåga att presentera en rättvisande bild av sin finansiella ställning och utveckling. En förutsättning för kommuners förmåga att ge en rättvisande bild av sin finansiella ställning och utveckling är i sin tur beroende av kommunernas följsamhet till lagen om kommunal redovisning och det som kallas god redovisningssed ([Brorström et al, 2008](#)).

Enligt lagen om kommunal redovisning ska bokföring och redovisning i kommuner fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Av förarbetena till kommunal redovisningslag framgår att det aldrig är förenligt med god redovisningssed att inte följa uttryckliga bestämmelser i redovisningslagen. Trots det förekommer omfattande avvikelser från redovisningslagen när kommuner idag bryter mot lagens krav på en redovisning av pensionsåtagandet enligt blandmodellen. Gemensamt för avvikelserna är att de inte sällan får betydande konsekvenser för kommunernas redovisade balans- och resultaträkning ([Eriksson, 2013](#)) och därmed på den bild som förmedlas genom kommunernas redovisning. Varför ett flertal av Sveriges kommuner i dagsläget hanterar redovisningen av pensionsåtagandet på ett sätt som strider mot lagen är vad föreliggande uppsats handlar om. Innan problemformulering och syfte preciseras behöver emellertid läsaren bekanta sig med redovisningslagens och

blandmodellens tillkommande såväl som dess nuvarande utformning, då det är centralt för att få förståelse för de avvikelser som idag förekommer.

1.1 Från en fri till en reglerad redovisning

Den kommunala redovisningens utformning har under årens lopp varit föremål för kraftiga förändringar. Från att under större delen av kommunsektorns existens ha varit sparsamt reglerad, började påtryckningar om en mer utförligare reglering ta fart under 1980-talet (Brorström, 1997). Bland annat visade erfarenheter från 1980-talets USA att en kassamässig redovisning med fokus på in- och utbetalningar, kunde ge upphov till kreativ redovisning som kunde resultera i en missvisande bild av redovisningsenhetens finansiella situation (Anthony, 1985). Ett samarbete upprättades 1986 mellan Svenska Landstingsförbundet och kommunförbundet som samma år resulterade i en ny rekommendation för den kommunala redovisningen. Rekommendationen innebar att den likviditetsbaserade redovisningsmodellen med fokus på integrering mellan budget och redovisning, stegvis ersattes av en redovisningsmodell baserad på bokföringsmässiga grunder (Brorström, 1997). Modellen innebar att utgifter och inkomster periodiserades till kostnader och intäkter den period som resurserna förbrukas respektive erhålls (Falkman m.fl, 2001). Den var vidare en rörelse mot den privata sektorns redovisning inom vilken redovisningen skulle innehålla de tre delarna resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning. Bestämmelserna blev inskrivna i kommunallagen år 1992, men trots det präglades redovisningsområdet av en låg detaljeringsgrad under större delen av 1990-talet. Kommunerna styrde i hög grad utformningen av redovisningen själva, och lutade sig mot Svenska kommun och landstingetsförbundets föreskrifter samt anvisningar från kommunfullmäktige (Ds 1995:57).

År 1997 förändrades synsättet på den kommunala redovisningen vilket tog uttryck i det så kallade balanskravet. Kommuner och landsting hade kommit att representera en väsentlig andel av samhällsekonomin och man önskade skapa ett styrinstrument som kunde förhindra den urgröpning av kommunernas ekonomi som förekommit under den ekonomiska krisen i mitten av 90-talet, där kommuner i vissa fall underbalanserat sin budget och belånat den löpande verksamheten (Ds 1996:30). Det uppstod ett behov att markera vikten av fortsatta besparingar och åtstramningar inom den offentliga sektorn. Kommunallagen utökades därför 1997 med en paragraf som stadgade att ”budgeten skall upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna” (KL kap 8 §4). Balanskravets tillkommande befarades emellertid skapa drivkrafter att tillämpa kreativ redovisning där resurser fördelas mellan åren i syfte att skapa

bättre förutsättningar att bemöta balanskravet. Av denna anledning var det av särskild vikt att redovisningsregleringen skärptes. Lagen skulle minska manöverutrymmet för uppskattningar och bedömningar och möjligheten att vinkla och justera redovisningen i syfte att uppnå ett visst resultat. Finansdepartementet höll samtidigt fast vid att inte ålägga kommuner sanktioner om föreskrifter i lagen inte efterlevdes (Ds 1995:57).

Under 1998 kom den kommunala redovisningen att bli lagstadgad (KRL 1997:614). I samband med den nya lagen inrättades också Rådet för kommunal redovisning som ett oberoende organ för normbildning (Brorström, Donatella, Petterson 2007). Oberoendet var viktigt för att normbildningen på det kommunala redovisningsområdet inte skulle färgas av politiska eller kommunala intressen (Ds 1996:30). Rådet för kommunal redovisning främsta uppgift var att utveckla god redovisningssed vilket markerades av att de fick en särställning i lagen vid uttolkningen av god redovisningssed (SOU 2011:59). Denna uppgift fick stor tyngd på redovisningsområdet eftersom lagen stadgade att kommuners årsredovisningar ska upprättas i enlighet med iakttagande av god redovisningssed. Detta uppnås i sin tur genom att följa de rekommendationer och allmänna råd som Rådet för kommunal redovisning lämnat (RKR, 2009).

1.2 En pensionsredovisningsmodell blir lagstiftad

I samband med införandet av den kommunala redovisningslagen och balanskravet år 1998, var pensionsredovisningen en högst uppmärksammas fråga. Vid tidpunkten var praxis bland kommunerna att redovisa pensionerna enligt den så kallade fullfonderingsmodellen (SOU: 2001:76). Modellen innebar att hela pensionsåtagandet redovisades som en avsättning på balansräkningens skuldsida. De årliga kostnaderna innefattade årets nyintjänade pensionsskuld och tillika kostnadsföring av hela värdesäkringen av pensionsåtagandet (ränta, inflation, antaganden om livslängd)(SOU 2011:59). Det konstaterades emellertid att tillämpningen av en pensionsredovisning enligt fullfonderingsmodellen innebar att många kommuner inte skulle komma att klara av balanskravet. Upp till 25 procent av kommunerna hade år 2000 redovisat ett negativt eget kapital om fullfonderingsmodellen fortsatte att tillämpas (SOU: 2001:76). Med detta i åtanke befarade Finansdepartementet att respekten för balanskravet skulle förloras, alternativt att flera kommuner skulle komma att bli i behov av centralt stöd (Brorström, m.fl. 2007). Lösningen blev att utforma pensionsredovisningsmodell som underlättade för kommunerna att redovisningsmässigt hantera en ekonomi i balans.

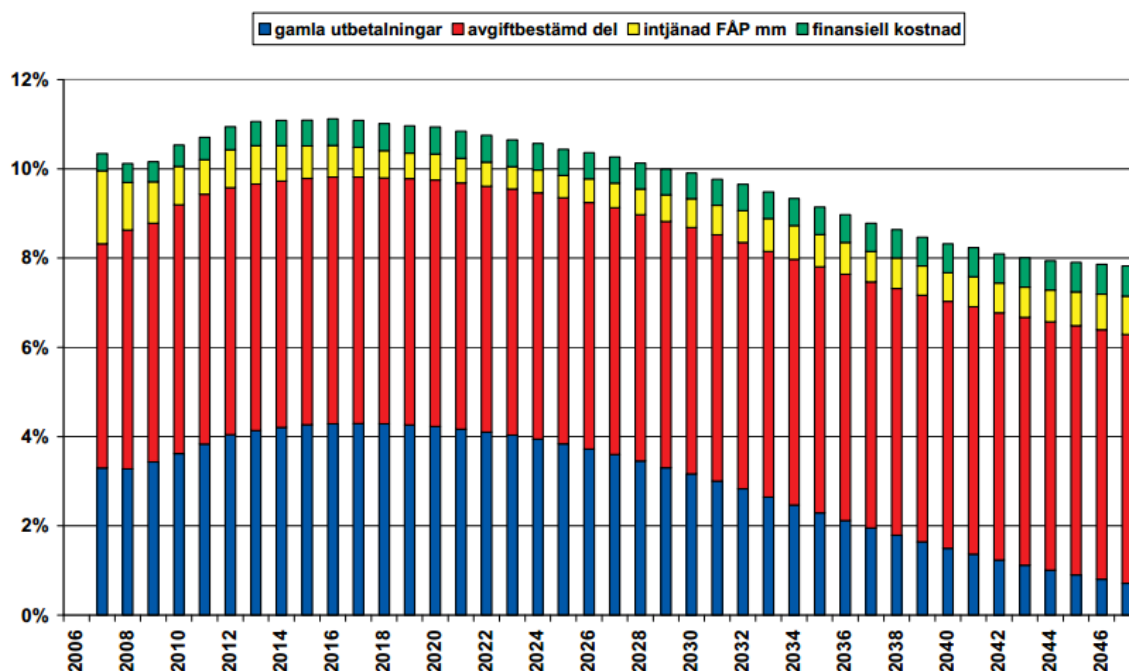
Modellen skulle vidare fungera som övergångslösning mot en fullfonderingsmodell (KEF, 2007). När den kommunala redovisningen tillkom år 1998, stadgades i lagens 5 kapitel §4 att:

”En förpliktelse att betala ut pensionsförmåner som intjänats före år 1998 skall inte tas upp som skuld eller avsättning. Utbetalningar av pensionsförmåner som intjänats före år 1998 skall redovisas såsom kostnader i resultaträkningen.”

Modellen kallas blandmodellen och är fortfarande den rådande pensionsredovisningsmodellen i svenska kommuner och landsting. Blandmodellen innebär att det pensionsåtagande som avser intjänandet innan 1998 redovisas som en ansvarsförbindelse utanför balansräkningen. Med det sagt faller den största delen av det befintliga pensionsåtagandet utanför ramen för balansräkningen. År 2010 beräknades den del av åtagandet som återfinns som en ansvarsförbindelse uppgå till 330 miljarder kronor, medan den del som tas upp som en avsättning i balansräkningen beräknades uppgå till 66 miljarder kronor (SOU 2011:59).

Blandmodellens konstruktion får inte bara konsekvenser på balansräkningens skuldsida, utan även för de årliga kostnaderna i resultaträkningen (KEF, 2007). Till skillnad från en pensionsredovisning enligt fullfonderingsmodell, så värdesäkras inte den del av pensionsåtagandet som är intjänat innan 1998 och en stor del av värdesäkringen faller då utanför ramen för vad som belastar resultaträkningen (ibid). I gengäld belastas årets resultat av utbetalningarna för pensionerna intjänade före 1998, vilket inte gäller för fullfonderingsmodellen då denna delen av pensionsåtagandena redan är bokförd som en kostnad för när den uppkom. Den del av pensionsåtagandet som är intjänad före 1998 är således baserad på flödesmässiga grunder medan den del av pensionsåtagandet som intjänats från och med 1998 sker på bokföringsmässiga grunder. Därav namnet blandmodellen.

Utbetalningarna för denna gamla del av pensionsskulden, kommer succesivt att öka i takt med att stora årskullar med många kommunala tjänsteår går i pension (SOU 2011:59). De ökade pensionsavgångarna leder till att större pensionskostnader väntar kommunerna inom den närmsta framtiden. Prognoser pekar på att kulmen för den ökade kostnads- och likviditetsbelastningen nås runt 2016 för Sveriges kommuner (Ibid), men för den enskilda kommunen kommer detta att variera. Då är den totala pensionskostnaden som belastar kommunerna som högst. Därefter avtar kostnaden i takt med att de berörda pensionärerna minskar i antal.



Figur 1. Olika delarna i kommunernas pensionskostnad och hur de utvecklas som andel av lönesumman fram till 2047

Källa: Sveriges kommuner och landsting

Alla pensionskostnader kommer enligt blandmodellen redovisas som en kostnad över resultaträkningen, men över en lång tidsperiod. År 2016 förväntas som sagt utbetalningarna för det gamla pensionsåtagandet avta och först år 2050 förväntas ansvarsförbindelsen vara borta. Först då har Sveriges kommuner helt övergått till att redovisa sina pensioner enligt fullfonderingsmodell. Blandmodellen innebär att resultaträkningen tills dess belastas både av dagens pensionsintjänande och av pensionsutbetalningar för tidigare anställda på grund av den gamla pensionsskulden (*ibid*).

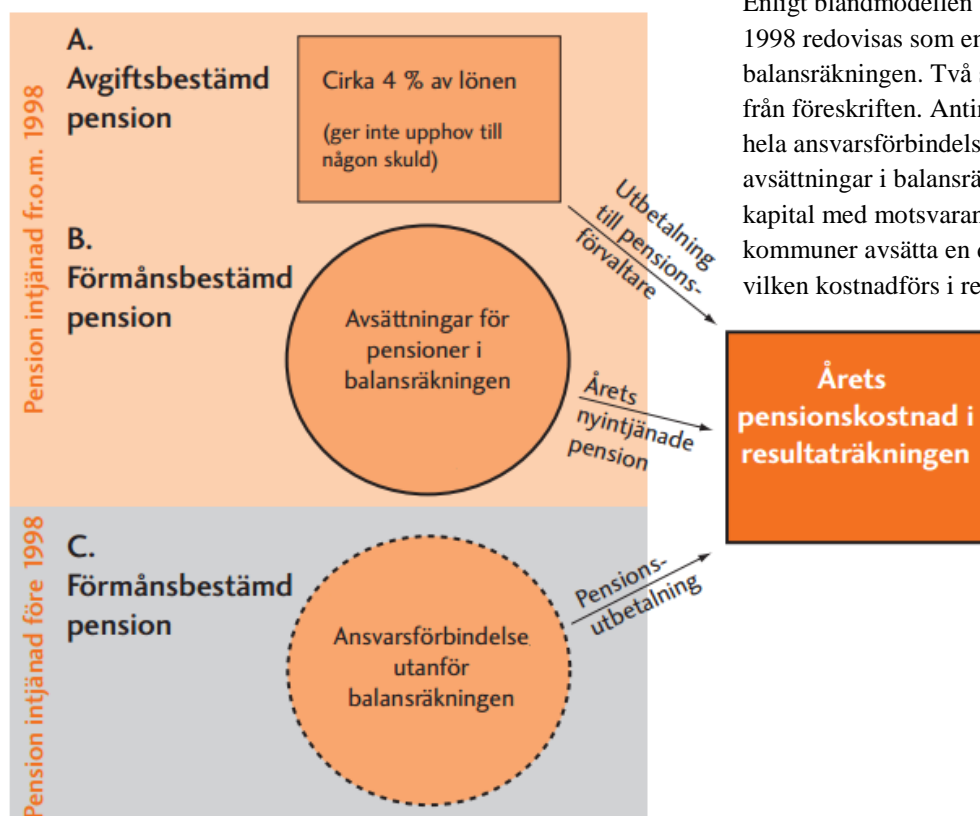
1.3 Brister i regelefterlevnaden

Sedan Lagen om kommunal redovisning togs i bruk från och med 1998 har det visat sig att att efterlevnaden många gånger varit bristfällig (Falkman, 2004; RKR, 2007; Tagesson och Falkman, 2008; RKR, 2009). Redan 2004 uppmärksammades i en undersökning av kommuners årsredovisningar att mer än hälften av de kommuner som avvek från rekommendationerna utfärdade av Rådet för kommunal redovisning, hade undvikit att ange skälen till avvikelserna (Falkman, 2004). Avsaknaden av obligatoriska tilläggsupplysningar är ett avsteg från god redovisningssed, som stadgar att kommuner måste upplysa om skälen för

rekommendationsavvikelser i not (*ibid*). I en senare praxisstudie genomförd på 22 stycken kommunala årsredovisningar från 2008, uppmärksammades utöver upplysningsfel, en rad värdering- och klassificeringsfel i svenska kommuners årsredovisningar (RKR, 2009). Denna pekade på att följsamheten till rekommendationer vad gäller pensioner, anläggningstillgångar och i synnerhet leasingavtal uppskattades uppgå till drygt 50 % (*Ibid*).

Brister i följsamheten på redovisningsområdet ställs på sin spets när specifika regleringar i redovisningslagen frångås. Ett på senare år vida uppmärksammat problem handlar om kommunernas redovisningsmässiga hantering av pensionsåtagandet. Som tidigare nämnts, specificerar gällande lagstiftning den redovisningsmässiga hanteringen av pensionåtagandena i kommunallagens 5 kapitel § 4 och föreskriver uttryckligen att ”pensionsförmåner intjänade före 1998 ska redovisas som ansvarsförbindelse”. Ändå visade sig minst 55 kommuner år 2008 bryta mot densamma (Donatella, 2009; SOU: 2011:59). Siffran motsvarar uppemot 20% av den svenska kommunsektorn och avstegen får dramatiska effekter på den bild av pensionskostnaderna som förmedlas genom kommunernas redovisning. Det gäller såväl för årsbokslutets redovisade resultat som för kommunens redovisade soliditet (SOU 2011:59).

Av de 55 kommunerna som avvikit från blandmodellen, visade sig 15 kommuner ha återgått till att redovisa enligt den fullfonderingsmodell som utgjorde praxis innan blandmodellen lagstiftades. I 40 av de 55 fallen hade kommuner avsatt delar av ansvarsförbindelsen istället för hela, i balansräkningen. (Donatella, 2009; SOU: 2011:59). De två avstegen skiljer sig åt på flera sätt. När kommuner frångår blandmodellen till förmån för fullfonderingsmodellen, förs hela ansvarsförbindelsen intjänad före 1998 över till balansräkningen där den redovisas som en avsättning och det egna kapitalet minskar med motsvarande belopp (SOU 2011:59). Inga pensionsförmåner intjänade före 1998 finns kvar redovisade som en ansvarsförbindelse, vilket också innebär att när övergången är fullgjord, finns ingen ansvarsförbindelse kvar att avsätta. Det gäller inte när enbart delar av pensionsåtagandet intjänat före 1998 avsätts. Redovisningsförfarandet kan återkomma år efter år och storleken på avsättningarna kan variera. Avsättningar för delar av ansvarsförbindelsen speglar på så vis ett redovisningsförfarande som tillåter flexibilitet både i hur stor del av ansvarsförbindelsen som ska kostnadsföras samt när kostnadsföringen ska ske.



Enligt blandmodellen ska pensioner intjänade före 1998 redovisas som en ansvarsförbindelse utanför balansräkningen. Två slags avvikelser förekommer från föreskriften. Antingen låter kommuner lägga in hela ansvarsförbindelsen intjänad före 1998 under avsättningar i balansräkningen och minska eget kapital med motsvarande belopp. Alternativt låter kommuner avsätta en del av ansvarsförbindelsen vilken kostnadsförs i resultaträkningen.

Figur 2. Två avvikelser från lagens föreskrivna blandmodell
Modifierad modell: Sveriges kommuner och landsting,
november 2006. Ekonomirapporten

1.4 Kritk mot blandmodellen

Blandmodellen har flera gånger mött kritik från redovisningsprofession, forskare och praktiker. Vid införandet av förslaget gjorde redovisningsforskare gällande att det ”*handlar om ett väsentligt avsteg från gällande praxis, innebörden av god redovisningssed och all tänkbar ekonomisk teori*” (Brorström m.fl, 2008 s.117). Kritiken tar sin utgångspunkt i att konstruktionen av en blandning mellan en fördelningsmodell och fullfonderingsmodell utesluter en redovisning förenlig med godredovisningssed och en redovisning baserad på bokföringsmässiga grunder (KEF, 2007; KEF, 2009). I nuvarande lagstiftning ligger pensionsåtagandet utanför balansräkningen vilket får följden att årets resultat och nyckeltalet soliditet framstå som bättre än vad de verkligen är (ibid). För att ge en rättvisande bild anser Styrelsen i Föreningen Sveriges Kommunalekonomer att blandmodellen bör utgå till förmån för en pensionsredovisning enligt fullfonderingsmodell. Annars föranleder det allmänhet att tro att den ekonomiska ställningen är bättre än vad den faktiskt är (ibid). Vahul (2009) påtalar vidare att den felaktiga bild av den ekonomiska belastningen som följer av blandmodellen, kan medföra svårigheter för beslutsfattare att ta beslut och göra bedömningar om framtiden.

Utifrån beslutsfattareshets perspektiv kan det därmed vara högst relevant att frågå den i lagen föreskrivna blandmodellen.

För de kommuner som övergått till att redovisa enligt en fullfunderingsmodell visar emellertid tidigare forskning att övergången inte behöver relateras till ambitionen att förbättra bokföringsmässigheten eller kvaliteten i redovisningen (Gustavsson och Laang, 2007). Gustavsson och Laang (2007) framhåller istället att det är kommunernas ekonomiska förutsättningar och förmåga att hantera konjunkturella förändringar som motiverar kommunerna att bryta mot lagstiftningen. Ett liknande mönster finner Donatella (2009) när han påvisar att kommuner som frångår blandmodellen förefaller ha bättre ekonomi än de som redovisar i linje med den.

1.4 Problemformulering

Sedan den kommunala redovisningen blev reglerad genom KRL för drygt 15 år sedan har följsamheten av regleringen många gånger visat sig bristfällig. Problemet blir tydligt i fråga om kommuners redovisningsmässiga hanteringen av pensionsåtagandet. Avvikelsema befinner sig bortom lagens riktmärken och skapar en situation där regelverkets trovärdighet och legitimitet eroderas.

Den diversifiering som idag finns hos kommuners sätt att hantera redovisningen av pensionsåtagandena, bidrar dessutom till skillnader i den finansiella ställning som förmedlas genom externredovisningen. Det gäller såväl årsbokslutets redovisade resultat som kommunens redovisade soliditet (SOU 2011:59). Avvikelsema rör väsentliga belopp som påverkar både balans- och resultaträkningen, och de blir dessutom återkommande år efter år (Eriksson, 2013). Jämförbarhet riskerar därför att gå förlorad för såväl kommuner sinsemellan som för kommuner över tid. Invånare, stat, andra kommuner och andra intressenter av den kommunala årsredovisningen (RK, 2010) får på så vis problem med att utläsa kommuners ekonomiska ställning och utveckling.

En faktor som tros bidra till sämre följsamhet av lag och rekommendationer är balanskravets utformning som skapar incitament till kreativ redovisning (Donatella m fl, 2011). Förutom detta, är lagstiftningen uppbyggd på så sätt att sanktioner inte åläggs kommuner när föreskrifter inte efterlevs (Ds 1995:57; Falkman och Tagesson, 2008). Samtidigt som balanskravets utformning och en svag lagstiftning tros utgöra en bakomliggande orsak till

bristande efterlevnad, har många gånger blandmodellens bristande förmåga att presentera en rättvisande bild av kommunens finansiella ställning angetts som anledning bakom avstegen.

Debatten om pensionsredovisningen har just tagit sin utgångspunkt i principiella resonemang. Blandmodellen anses inte vara förenlig med god redovisningssed och en redovisning baserad på bokföringsmässiga grunder (se KEF, 2009). Detta blir emellertid motsägelsefullt när de uppmärksammade avstegen från blandmodellen sällan tar sig uttryck i en redovisning enligt fullfonderingsmodell, utan allt oftare handlar om att endast delar av pensionsåtagandena som avser tiden före 1998 avsätts i årsredovisningen. Ett sådant avsteg innebär att delar av pensionsåtagandet fortfarande ligger utanför balansräkningen liksom att delar av pensionsåtagandet inte värdesäkras. Om lagen utgör ett hinder för att redovisa en rättvisande bild av kommunens pensionsförpliktelser, betyder inte avsätta delar av ansvarsförbindelsen att redovisningen blir rättvisande. Det betyder att det är andra förklaringar än hänvisning till god redovisning och principiella resonemang som ligger bakom att majoriteten av kommunerna inte följer lagens bestämmelser om en redovisning av pensionsåtagandet enligt blandmodellen.

1.6 Syfte och avgränsning

Trotset mot pensionsredovisningens regelverk visar ett behov av en fördjupad förståelse för vad som kan förklara avvikelserna. Det gäller i synnerhet den majoritet av avsteg som handlar om att avsätta delar av ansvarsförbindelsen där forskningen lyser med sin frånvaro och kunskapsluckor behöver fyllas.

- *Syftet med studien är att förklara varför svenska kommuner avviker från blandmodellen som föreskrivs i KRL.*

Studien inriktar sig uteslutande mot att förklara de avvikelser som handlar om att kommuner redovisar avsättningar för delar av de pensionsåtagandet som avser intjänandet före 1998. Kommuner som redovisar enligt fullfonderingsmodell och som följaktligen avsatt hela ansvarsförbindelsen, faller utanför ramen för vad denna studien avser studera. Anledningen är att de två sätten att bryta mot den i lagen föreskrivna blandmodellen speglar två vitt skilda fenomen. En övergång till fullfonderingsmodellen är ett redovisningsval som innebär en övergång till en redovisningsmodell vars tillämpning fortskrider efter det att övergången är

fullgjord. Avsättningar för delar av ansvarsförbindelsen är istället ett flexibelt redovisningsförfarande där avsättningen kan variera i såväl storlek som mellan år. Vidare kan motiven att överge blandmodellen till förmån för fullfonderingsmodellen vara att skapa en rättvisande bild av redovisningen och på så vis vara högst relevant utifrån beslutsfattares perspektiv. Detsamma gäller inte för en redovisning som innebär att bara delar av ansvarsförbindelsen avsätts. Att likställa redovisningsavstegen med varandra i föreliggande studie blir mot bakgrund av ovanstående olämpligt. Därför avgränsas studien till att gälla ett av redovisningsavstegen, nämligen det som handlar om när delar av ansvarsförbindelsen avsätts. Avslutningsvis har tidigare forskning flertalet gånger angripit fullfonderingsmodellen som redovisningsfenomen (se ex Gennerud, Petersson, 2006; Gustavsson och Laang 2007; Lundberg, Lundqvist, 2010). Det andra redovisningsavsteget förefaller däremot inte ha forskats om tidigare.

Någonting som behöver uppmärksammas är att kommuner har möjlighet att reservera medel för framtida pensionsutbetalningar, antingen genom pensionsmedelsförvaltning, inlösen av pensionerna genom försäkringslösning eller genom att reservera en del av resultatet i det egna kapitalet (SKL Cirkulär 2005:86). Reservationen är förenlig med redovisningslagen så länge det befintliga pensionsåtagandet intjänat innan 1998 ligger kvar som en ansvarsförbindelse utanför balansräkningen, det vill säga så länge ingen avsättning av pensionerna intjänade innan 1998 förekommer. Till skillnad från att avsätta delar av ansvarsförbindelsen blir reserveringen ett sätt tillföra faktiska medel för sparande till pensioner och inte ett sätt att tidigarelägga kostnader som pensionsutbetalningen hänförlig till perioden före 1998 innebär. Därmed faller reserveringar av pensionsåtaganden utom de ramar som studien ämnar undersöka.

1.7 Uppsatsens fortsatta disposition

Följande kapitel redogör för studiens teoretiska referensram som innehåller två centrala teorier som gör anspråk på att förklara redovisningsval. Utifrån teorierna härleds hypoteser som kan bidra till att förklara varför kommuner frångår lagens förordade blandmodell, vilka avslutningsvis sammanfattas i en analysmodell. De ställda hypoteserna prövas på data från dels kommuner som redovisar enligt blandmodellen och dels kommuner som bryter mot densamma genom avsättningar för pensionsåtaganden intjänade före 1998. Datan erhålls genom en enkätundersökning med efterföljande dokumentstudier. Mer om detta och andra

metodmässiga resonemang förknippade med hypotesprövning och tillvägagångssättens olika styrkor och svagheter följer av metodavsnittet. I det fjärde avsnittet presenteras studiens empiriska underlag, bestående av hypotesprövningens resultat och den del av dokumentstudien som utifrån ett mer explorativt förhållningssätt försöker finna förklaringar till kommunernas beslut att avvika från blandmodellen. Av studiens femte kapitel följer en diskussion som återkopplar det empiriska materialet till den teoretiska referensram som härnäst presenteras, varpå slutsatserna avslutningsvis sammanfattas följt av en diskussion om framtida intressanta frågeställningar och forskning.

2. Teoretisk referensram

2.1 Teori om redovisningsval

Teorierna som utvecklats inom redovisningens område kan enligt Deegan och Unerman (2006) delas in i två grenar. En gren består av normativa teorier som fokuserar på hur redovisningen bör se ut. Den andra grenen av teorier, som föreliggande uppsats har som utgångspunkt, försöker förklara varför redovisningen utformas på ett visst sätt. Inom denna gren framhåller den akademiska litteraturen särskilt två teorier; **positiv redovisnings teori** och **institutionell teori** (Colin et al 2009). Båda teorierna gör anspråk på att förklara redovisningsval. Däremot använder de olika logik för att härleda vad valen beror på (Ibid). Den förstnämnda lägger fokus på individen och dess egenintresse som förklaring bakom redovisningens utformning. Den senare framhåller att ageranden inom organisationer formas av deras institutionella omgivning.

I tidigare forskning har många gånger teorierna använts var för sig för att förklara redovisningsval i organisationer (ibid). Andra har låtit kombinera positiv redovisningsteori och institutionell teori i sin strävan efter att förklara redovisningsval i organisationer (se Falkman och Tagesson, 2008; Colin et al, 2009). Colin et al (2009) menar att de två teoriernas olika logik kan komplementera varandra. En sådan ansats ger en bredare teoretisk dimension och borde bidra till högre förklaringsgrad än en ansats som ensamt använder den ena teorin eller den andra (ibid). Colin et al (2009) kallar ansatsen för eklektisk redovisningsteori (Eclectic accounting theory).

I föreliggande studie används, så som eklektisk redovisningsteori föreslår, båda teoriernas olika logik för att formulera hypoteser. Följande avsnitt inleds med en introduktion för positiv redovisningsteori och institutionell teori. Därefter genereras hypoteser som kan förklara avvikelserna från den blandmodell som föreskrivs i KRL. Avsnittet avslutas med en sammanfattning av de hypoteser som formulerats.

2.2 Positiv redovisningsteori

Positiv redovisningsteori ser organisationer som en sammansättning av rationella individer som agerar efter egenintresse och för att maximera sin egen nytta. För att förstå redovisningsval, måste vi också förstå att redovisningen är en produkt av kampen mellan dessa individer och deras rationella val (Zimmerman 1977). Agentteorin är nära kopplad till positiv redovisningsteori och blir ett nödvändigt verktyg för att förstå hur olika redovisningsval görs.

2.2.1 Agentproblemet

Agentteorin bygger på att principalen delegerar ansvar till agenten att utföra och verkställa (Artsberg, 2005). Det kan handla om ett företag där aktieägare och aktiesparare delegerat ansvaret till ledningen att producera redovisningsinformation, som ska ligga till grund för bedömning och beslut i ekonomiska frågor för båda parter. De redovisningsval som görs av agenten å principalens vägnar kommer att göras för att maximera agentens egen nytta, även om det är på bekostnad av principalens. På så vis finns det en konflikt i relationen mellan agent och principal (Tagesson och Falkman, 2008) där agentens redovisningsval kommer att vara beroende av principalens vilja eller förmåga att kontrollera agenten (Tagesson och Falkman, 2008). Positiv redovisningsteori har i tidigare forskning särskilt förknippats med att förklara agents redovisningsval i börsnoterade företag (ibid). Denna forskningen har i de flesta fall likställt agenten med företagsledningen. Utifrån antagandet att företagsledningen är nytto-maximerande individer så antas de ekonomiska konsekvenserna motivera de redovisningsval som beslutas om (Watts and Zimmerman, 1990).

2.2.2 Intressen hos företagsledningen

Forskningen har framhållit minst tre faktorer som antas påverka företagsledningens sätt att redovisa; bonusar, låneavtal och politisk påverkan (Colin et al, 2009). Den första antar att företagsledningen, beroende på hur situationen ser ut, tidigare lägger eller senare lägger vinster för att få ta del av bonusar från företaget. Den andra antar att om det föreligger en risk att bryta mot lånevillkor, kan företagsledningen minska denna risken genom att tidigare lägga vinster. Den tredje - politisk påverkan - bygger på antagandet att höga resultat kan dra politisk uppmärksamhet till sig. Detta kan i sin tur resultera i extra skatter och avgifter, varför redovisningslösningar som håller nere företagets resultat föredras (Watts & Zimmerman, 1978). Empirisk forskning har visat stöd för samtliga antaganden i varierad utsträckning (Se Bowen et al., 1981; Holthausen, 1981, Fields et al., 2001).

2.2.3 Positiv redovisningsteori översatt till kommunsektorn

Organisationer som agerar inom den kommunala sektorn skiljer sig så klart på många sätt från dem som agerar på en privat marknad, men vare sig en organisation agerar på en privat marknad eller i en politisk marknad, så förekommer relationen mellan agenter och principaler. På så vis kan positiv redovisningsteori användas för att förklara redovisningsval även inom kommunal sektor, någonting som [Zimmerman \(1977\)](#), [Falkman och Tagesson \(2008\)](#) och [Collin et al \(2009\)](#) låtit göra.

2.2.3.1 Principal och agent – politiker och kommuninvånare

[Zimmerman \(1977\)](#) applicerar agentteorin i kommunal sektor inom vilken kommuninvånare delegerat befogenheter till politikerna att styra kommunen mellan valen. I denna kontext betraktas kommuninvånarna som principaler och kommunpolitikerna som agenter. Förhållandet mellan principal och agent måste emellertid betraktas utifrån den svenska kommunsektors förutsättningar. De folkvalda politikerna utgörs av kommunfullmäktige, men det yttersta ansvaret för årsredovisningens upprättande har kommunstyrelsen ([KRL kap 3 §4](#)) som i sin tur utses av kommunfullmäktige ([KL kap 3 §2](#)). På så vis blir den indirekt folkvalda kommunstyrelsen agenter i förhållande till kommuninvånarna, eftersom de har det yttersta ansvaret för att producera redovisningsinformation. Deras beroende förhållande till varandra innebär rimligtvis att deras intressen delas.

2.2.3.2 Frånvarande konflikt mellan principal och agent

Vad gäller konflikten mellan principal (kommuninvånare) och agent (kommunstyrelsen) så är den mer eller mindre frånvarande i den kommunala kontexten enligt [Zimmerman \(1977\)](#). Till skillnad från aktieägare eller aktiesparare i ett börsnoterat företag, där aktieägare/aktiesparare påverkas av ledningens beslut i form av utdelningar, menar [Zimmerman \(1977\)](#) att kommuninvånare har små incitament att övervaka agenten genom redovisningsinformationen. Framförallt handlar det om oklara ägarförhållanden där ägandet inte går att koncentrera och kapitalisera ([ibid](#)). Den välfärdsproduktion som kommunsektorn ger upphov till är svår, om inte omöjlig att förstå i monetära termer. Kontrollen och övervakningen genom redovisningsinformationen försvåras ytterligare av att verksamheten till sin natur är komplex och har en differentierad finansiering ([RKR, 2007](#)). Tillsammans med det faktum att verksamheten inte bedrivs i vinstsyfte, antas den kommunala redovisningen vara svagt efterfrågad av den enskilde.

2.2.3.3 Intressen hos kommunledningen

Förhållandet innebär enligt Zimmerman (1977) att agenten (kommunstyrelsen) kommer att utnyttja sin maktposition och föredra en redovisning som möjliggör att presentera en selektiv bild av redovisningsinformationen till olika grupper för att gynna sina egna intressen. Till detta egenintresse ligger önskan om att bli omvalda och/eller att förbättra möjligheterna att avancera sina karriärer inom politiken och i längden öka sin ekonomiska ersättning (Downs 1957; Zimmerman, 1977; Falkman Tagesson 2008). Det handlar då om intressen av att utforma utforma redovisningen på ett sätt som bäst tillfredställer intressenterna av årsredovisningen, däribland röstberättigade (Zimmerman, 1977).

2.2.3.4 Principal och agent – kommunstyrelsen och tjänstemän

Zimmerman (1977) belyser att samtidigt som kommunstyrelsen kan ses som agenter i förhållande kommunens invånare, kan kommunens tjänstemän ses som agenter i förhållande till kommunstyrelsen. Även om kommunstyrelsen har det yttersta ansvaret att upprätta årsredovisningen enligt KRL kap 3 §4, så är de oförmögna att genomföra uppdraget utan hjälp från redovisningsprofessionen. I kommunsektorn utgörs de av ekonomichefer och andra aktörer inom redovisningsområdet (Donatella m.fl, 2011). Genom sin sakkunskap ger höga tjänstemän politikerna råd om redovisningsmässiga åtgärder och redovisningens utformning. Redovisningsprofessionen speglar därmed ytterligare en aktör som deltar i redovisningsprocessen och vars intressen behöver beaktas (Colin et al 2009).

2.4 Institutionell teori

Till skillnad från positiv redovisningsteori är det inom ramen för institutionell teori inte det mest rationella och effektiva som blir givet för en organisation, utan det som harmoniserar med organisationens kulturella föreställningar (DiMaggio och Powell, 1983). Organisationer agerar i förhållande till en omgivning bestående av andra organisationer som i sin tur reagerar på en omgivning bestående av organisationers reaktioner. Denna växelverkan skapar värdegrunder för organisationer att förhålla sig till vilket präglar organisationers kollektiva val och handlingar. Organisationer betraktas på så vis som ett resultat av institutionella drag i dess omgivning.

2.4.1 Omgivningens påverkan

DiMaggio och Powell (1983) urskiljer mekanismerna som skapar likriktning mellan organisationerna i deras institutionella omgivning i *tvingande*, *mimetisk* och *normativ*. *Tvingande* likriktning bygger på att starkare organisationer kan sätta press på svagare organisationer att förhålla sig till lagar, att bete sig eller strukturera sig på ett visst sätt, eftersom de svagare är beroende av den starkare organisationen. *Mimetisk* likriktning är ett svar på osäkerhet. Osäkerheten som organisationen upplever i sin omgivning driver dem till att imitera framgångsrika organisationer. Istället för att lösa ett påstött problem utifrån sina egna förutsättningar så härmar man det som redan fungerar. *Normativ likriktning* går ut på att utbildningar, medlemskap i föreningar och andra grupper förenar det professionella nätverket och bidrar till att harmonisera åsikter och uppfattningar (*ibid*). Intressen är inte givna utan skapas delvis av miljön inom vilken människor samverkar. De tre mekanismerna samverkar och kan driva likriktningen simultant eller separat (*Ibid*). Den främsta anledningen bakom likriktningen bland organisationer menar DiMaggio och Powell (1983) är legitimiteten, omvärldens krav säger vad organisationer - i detta fall kommuner - måste göra och vad de inte får göra om de skall ses som seriösa aktörer.

2.4.2 Institutionell teori översatt till kommunal redovisning

Sett till institutionell teori kommer redovisningens utformning att vara beroende av den institutionella press organisationella aktörer är utsatta för – må så vara normativ, mimetisk eller tvingande (Colin et al, 2009). Redovisningen omsätts i praktisk handling av redovisare i kommunen. Som den grupp som praktiskt producerar redovisningsinformationen lyfter institutionell teori en etisk aspekt kopplad till redovisarens uppdrag (*ibid*). Denna kan sammankopplas med strävan att uppfylla redovisningsprofessionens normer och av viljan att redovisa på det sätt som bäst avspeglar ekonomin (Carpenter and Feroz, 1992). Redovisarens nära koppling till kommunstyrelsen i rollen som specialist och expert gällande redovisningen (Donatella m.fl, 2011), bidrar till att denna etiska aspekt kopplad till redovisningens uppdrag blir närvarande vid redovisningens utformning i kommunsektorn. Sett till förhållandet mellan redovisare och politik, kan det inom ramen för institutionell teori bli aktuellt för redovisningsansvariga tjänstemän att bestrida intressen av att utforma årsredovisning på ett visst sätt om det inte harmoniserar med föreställningarna i omgivningen.

2.5 Formulering av hypoteser

Nedan formulerade hypoteser är dels härledda från positiv redovisningsteori och dels härledda från institutionell teori. De formulerade hypoteserna kan betraktas som operationaliseringar från den övergripande frågeställningen som syftar till att förklara varför kommuner avviker från lagens föreskrivna blandmodell.

2.5.1 Resultatreglering

På grund av den frånvarande konflikt som råder mellan agent och principal inom kommunal sektor, antas kommunstyrelsen föredra en redovisning som gör det möjligt att vinkla redovisningsinformationen till olika användargrupper på ett sätt som överrensstämmer med deras egenintresse (Zimmerman 1977), vilket på en politisk marknad tros innebära viljan att bli omvalda, avancera sina politiska karriärer och i längden öka sina ekonomiska ersättningar. Det har tidigare påtalats att politiska intressen spelar roll vid utformningen av den kommunala redovisningen. Resonemanget förs i studier av bland andra Stalebrink (2007), Pilcher och Van der Zahn (2010) samt (Donatella, 2011). De menar att det kan finnas en kommunal ambition att utjämna resultat över tid. Intresset att till exempel inte visa stora överskott är av sådan karaktär, då ett för stort överskott i årsredovisningen kan väcka frågor om överbeskattning medan ett litet överskott tyder på ett ekonomiskt ansvarstagande i kommunens ledning (Stalebrink 2007, Pilcher & Van der Zahn 2010). Kommuner förväntas leva upp till en rad komplexa mål samtidigt. Kortare dagisköer, högre lärartäthet, effektivare sjukvård är alla mål som ska levereras utan att skattesatsen sätts för högt. Den skattebetalande kommuninvånaren kan på så vis betraktas som en investerare i den kommunala verksamheten som förväntas få avkastning i form av välfärdstjänster (Falkman & Orrbeck, 2001). Ett stort överskott i resultatet betraktas utifrån detta resonemang som en misslyckad balansgång mellan kvalitet och ekonomi. Detsamma gäller för ett redovisat underskott. Det kan visa på ett lågt ekonomiskt ansvarstagande i kommunen och leda till att kommunfullmäktige och i längden kommunstyrelsen, har sämre chans att bli omvalda. I likhet med företagsledningens förhållande till aktieägaren kan relationen mellan kommunledningen och väljarkåren leda till att utjämningsåtgärder riktas mot årets resultat (Pilcher & Van der Zahn, 2010).

Resonemanget har vidare förts om att balanskravet skapar politiska intressen att påverka resultatet (Stalebrink, 2007; Donatella, 2011). Överskotten som genereras vid ett uppfyllt balanskrav hamnar i kommunens egna kapital och det egna kapitalet får endast ianspråktagas

om kommunen går med underskott – det vill säga när kommunen bryter mot balanskravet. Att vid år av stora överskott, tidigarelägga kostnader som kommer att belasta kommunens ekonomi i framtiden, blir därmed ett sätt att frigöra resurser för framtiden istället för att låsa in dem i eget kapital. Överskottet kommer då till användning på ett sätt som ökar möjligheten att intäkterna överstiger kostnaderna i framtiden (*ibid*).

För att återgå till diskussionen om pensionsredovisning, kan det konstateras att konstruktionen av blandmodellen innebär att ett befintligt pensionsåtagande ligger utanför balansräkningen i form av en ansvarsförbindelse. Denna redovisningsmässiga särart skapar utrymme för att styra över redovisningen. De två avstegen från blandmodellen erbjuder möjligheten att redovisningsmässigt tidigarelägga framtida pensionsåtaganden i form av att omvandla ansvarsförbindelsen till avsättningar. Men bara ett av alternativen erbjuder flexibiliteten att välja hur stor del av ansvarsförbindelsen som ska kostnadsföras samt när kostnadsföringen ska ske. En sådan flexibilitet är vad som lägger grunden för möjligheten att påverka det redovisade resultat i en viss riktning, vilket är förenligt med resonemang om kommunledningens intresse av att styra över den bild och det resultat som redovisningen förmedlar till sina intressenter.

En rimlig tankegång är att kommunledningens intresse av att undvika misstankar om överbeskattning samt intressen av att framstå som ansvarstagande i fråga om hanteringen av skatteresurserna, leder till att denna flexibilitet utnyttjas för att påverka resultatet. För verksamhetsår då kommunen redovisar stora överskott kan delar av ansvarsförbindelsen avsättas för att minska det redovisade resultatet. På det motsatta ger redovisningsförfarandet möjlighet att på motsvarande sätt minska eller avstå från att redovisa avsättningar för delar av ansvarsförbindelsen för år då små resultat eller underskott redovisas. För kommuner som redovisar avsättningar för delar av ansvarsförbindelsen ställs följande hypotes:

H1 Det finansiella utrymmet påverkar avsättningarna till pensionsåtagandet som avser tiden före 1998

2.5.2 Kommunens storlek påverkar incitamenten att reglera resultatet

Som tidigare nämnt förväntas politiska kostnader vara en inflytelserik faktor för redovisningsval i organisationer (Zimmerman, 1977). Watts och Zimmerman (1978) tar upp att omfattningen av politiska kostnader är i hög grad beroende av en organisations storlek och att de förväntas öka med storleken. Den beroende faktorn antas vara synlighet (Ibid). Liksom stora företag, har stora kommuner fler ögon på sig i form en större allmänhet samt att de är utsatta för större medial bevakning (Falkman och Tagesson, 2008). Den högre grad av politisk och medial uppmärksamhet som stora kommuner är utsatta för, gör att ett stort överskott såväl som ett underskott har svårare att gå obemärkt. I en stor kommun löper politiker på så sätt större risk att blir kritiserade, vilket kan påverka deras möjligheter att bli omvalda. Agentens motiv att genomföra redovisningsåtgärder som förhindrar kommunen att för året redovisa för stora överskott och framtida underskott borde därmed vara större i stora kommuner.

Agentens motiv att genomföra redovisningsåtgärder som maximerar nyttan, förväntas samvariera med efterfrågan av övervakning och kontroll. Den högre grad av övervakning och kontroll som större kommuner är utsatta för skulle kunna tänkas utgöra ett hinder för agenten att genomföra redovisningsåtgärder som strider mot redovisningslagen. I kommunal sektor förväntas å andra sidan principalen ha litet eller obefintligt intresse att genom redovisningsinformationen kontrollera agenten Zimmerman (1977). Avvikelse från praxis leder inte heller nödvändigtvis till efterföljande sanktioner (Falkman och Tagesson, 2008). Utifrån detta resonemang kommer agentens intresse att genomföra redovisningsåtgärder i syfte att presentera ett visst resultat väga tyngre än efterlevnad av bestämmelser i redovisningslagen. Det gäller rimligen stora kommuner mer än små, vilka på grund av sin politiska synlighet förväntas ha högre incitament att genomföra redovisningsåtgärder som förhindrar kommunen att för året redovisa för stora överskott och framtida underskott. Följande hypotes ställs:

H2a Stora kommuner är mer benägna att redovisa avsättningar för delar av pensionsåtagandet som avser tiden före 1998 än små kommuner

2.5.3 Kommunens storlek påverkar regelefterlevnaden

Konkurrerande till positiv redovisningsteori, lyfter institutionell teori frågan om institutionellt tryck i fråga om redovisningen. Det blir ett tryck som påverkar de aktörer som yrkesmässigt

håller på med redovisningen (Colin et al, 2009). En påtryckning som förväntas variera med en organisations storlek är den normativa. Den normativa påtryckningen har med professionalism att göra. Professionalism kan tolkas som en kollektiv strävan hos medlemmarna av en profession att definiera villkoren och metoderna för sitt arbete samt strävan efter att själva styra över det yrke de utövar (Larsson, 1977). Professionalismen sprids vidare genom formella utbildningar och professionella nätverk (Dimaggio och Powell, 1983).

I stora kommuner så är redovisningsprofessionen fler till antalet, både i fråga om yrkesverksamma redovisningsekonomer och revisorer. En större profession förväntas ingå i fler gemensamma utbildningar och professionella nätverk som förenar synen på redovisningsuppdraget (Falkman och Tagesson, 2008). Vidare förväntas fler revisorer som granskar efterlevnaden av redovisningsregler bidra till kraftigare påtryckningar som skapar normativ likriktning hos professionen (Carpenter and Feroz, 2001). På så vis förväntas större kommuner utgöra en starkare professionsbas som har förmågan att stå emot redovisningsintressen som inte är förenliga med redovisningsuppdraget.

Att avsätta delar av ansvarsförbindelsen, kan på intet sätt rättfärdigas utifrån redovisningsprofessionen och deras redovisningsuppdrag. För det första bryter det mot lagen. För det andra är redovisningen inte förenlig med god redovisningssed. För det tredje kan avsteget från lagens krav på en redovisning enligt blandmodellen inte heller rättfärdigas av att redovisningen sker på bokföringsmässiga grunder, som är fallet vid en övergång att redovisa pensionsåtagandena enligt fullfonderingsmodell. Eftersom en delvis avsatt ansvarsförbindelse står i motsats till vad som anses vara kvalitet i redovisningen, både i fråga om lagstiftning, rekommendationer, praxis och bokföringsmässiga grunder antas en större redovisningsprofession vara tillräckligt stark för att motsätta sig en sådan redovisning. Följande hypotes formuleras:

H2b Stora kommuner är mindre benägna att redovisa avsättningar för delar av pensionsåtagandet som avser intjänandet före 1998 än små kommuner

2.5.4 Pensionsredovisningen påverkas av pensionsredovisningen hos närliggande kommuner

Kommuner som är placerade i närheten av varandra utgör rimligtvis en kontext som enligt institutionell teori får organisationerna att efterlikna varandra. Institutionell teori ger svaga riktlinjer om när en organisatorisk kontext blir relevant. Mezas (1990) påtalar att den kan identifieras som resultatet av ett komplext relationellt nätverk, men att denna måste identifieras genom empirisk forskning (DiMaggio & Powell, 1983). Även om empirisk forskning saknas i föreliggande fall, så kan det konstateras att distansen mellan kommunerna påverkar graden av interaktion mellan dem. Kommuner som är placerade nära varandra är sannolikt sammanbundna genom att redovisningsansvariga ingår i fler gemensamma utbildningar, konferenser och andra former av möten som förenar det professionella nätverket. Synsättet och villkoren för redovisningslösningar kan på så vis definieras i en växelverkan och ge upphov till en normativ likriktning mellan närliggande kommuner. Inom ramen för den normativa likriktningen kan frågan om alternativa redovisningslösningar initieras och spridas. Frågan om legitimitet måste här adresseras, och denna är i högsta grad beroende av omgivningens reaktioner (*ibid*). Det är mer sannolikt att reaktioner och synsätt kring redovisningslösningar blir synliga bland närliggande kommuner än bland kommuner placerade långt ifrån varandra, som varken har samma incitament eller möjlighet för interaktion. Närliggande kommuner borde på så vis utgöra en omgivning inom vilka reaktioner och synsätt signalerar redovisningslösningar som legitima eller icke –legitima. En mimetisk likriktning blir på så sätt starkare bland närliggande kommuner, eftersom de har starkare anledning att härma varandra för att framstå som legitima i sin omgivning.

Mot bakgrund av ovan förda resonemang om det faktum att närliggande kommuner har mer gemensamt både i fråga om geografiska förutsättningar och relationella nätverk, antas en institutionalisering uppstå inom vilken närliggande kommuner binds samman i en normativ och mimetisk likriktning vad gäller frågan om pensionsredovisningen. Följande hypotes formuleras:

H3 Kommuners redovisning av pensionsåtagandet påverkas av redovisningen av pensionsåtagandet hos närliggande kommuner

2.6 Summering av hypoteser

Nedan följer en summering av de faktorer som genom de teoretiskt underbyggda hypoteserna tros påverka valet att avvika från lagens föreskrivna blandmodell. Hypoteserna 1 och 2a är härledda från positiv redovisningsteori vilas på antagandet att redovisningsval görs som en konsekvens av att maximera nytta. H2b och H3 vilas istället på antaganden om institutionell teori. Vad gäller kommunens storlek som en faktor som påverkar kommuner att redovisa avsättningar för delar av ansvarsförbindelsen, motsäger förutsägelserna varandra och blir konkurrerande till sin natur. I övrigt utgör inte teoriernas logik några motsägelser. Exempelvis vilas hypotesen om närliggandeskap på antaganden om mimetiska och normativa mekanismer som skapar likriktning. Hypotesen är därmed förbehållen institutionell teori och blir komplementär i sitt förhållande till positiv redovisningsteori.

Tabell 1. Faktorer som kan bidra till att förklara avvikelser från lagens föreskrivna blandmodell

Förutsägelser härledda från PRT och IT

Faktor som påverkar valet att redovisa avsättningar för delar av pensionsåtagandet före 1998	PRT-förutsägelse	IT-förutsägelse	Förutsägelse
1. Resultatreglering	x		Komplementär
2. Kommunstorlek	x	x	Konkurrerande
3. Närliggandeskap		x	Komplementär

Positiv redovisningsteori = PRT

Institutionell teori = IT

3. Metod

3.1 En förklarande studie - abduktion som ansats

Skiljelinjen för de sätt som slutsatser dras på handlar om uppdelningen mellan induktion, deduktion och abduktion (Patel och Davidsson, 2003). Den deduktiva ansatsen testar genom insamlad empiri hypoteser härledda från teorier i syfte att besvara den aktuella frågeställningen. Flexibiliteten i en deduktiv ansats är begränsad i och med att undersökningen redan är styrd mot det forskaren vill ha svar på (Johanssen et al 2002). Värdefull information riskerar att förbises (ibid) och ansatsen blir på så vis oförmögen att skapa sig en djupare förståelse för ett specifikt fall som ska förklaras. Den induktiva ansatsen visar på ett motsatt förhållande, där insamlad empiri ska ligga till grund för utveckling av teoretiska perspektiv. Slutsatsen i en induktiv studie är emellertid svår att generalisera, eftersom den djupare beskrivningen och förståelsen för ett fenomen är förbehållen en mindre del av den totala populationen (Alvesson et al, 2008).

Inom forskningen används ofta en kombination av de två ovanstående ansatserna i vad som kallas abduktion (Patel och Davidsson, 2003). I en abduktiv ansats rör sig forskaren mellan teori och empiri i syfte att få förståelse för ett fenomen. Ansatsen bygger på teoretiska premisser, men slutsatserna som dras blir större än det som ryms i premisserna eftersom empirin också blir vägledande för forskningsprocessen. Tidigare forskning och teori kan skapa förförståelse för ett fenomen, som i sin tur ligger till grund för antaganden som kan förklara fenomenet. Den empiri som återges allt eftersom forskningsprocessen fortskrider, kan i sin tur influera de slutsatser som dras (Alvesson et al, 2008). En sådan ansats blir lämplig för studier vars forskningsproblem är av förklarande karaktär och likaså för studiens syfte att förklara varför vissa kommuner väljer att frånga lagens föreskrifter om pensionsredovisningen genom att avsätta delar av ansvarsförbindelsen. Studien vill förstå valet som fenomen och vilken mening valet har i sin specifika kontext. Därmed blir det mest lämpligt att använda abduktionens växelverkan mellan teori och empiri för att potentiellt uppnå slutsatser som inte enbart är slutna till de teoretiskt underbyggda hypoteserna.

3.2 Inslag av tvärsnitt och longitudinell forskningsdesign

Hypoteserna bygger dels på antaganden om orsakssamband hos kommuner som avsätter delar av ansvarsförbindelsen och dels på antaganden om skillnader mellan å ena sidan grupper kommuner som redovisar enligt blandmodell och å andra sidan gruppen kommuner som avviker från densamma. För att angripa hypoteserna har studien inslag av såväl tvärsnittsdesign som longitudinell forskningsdesign. Vid tillämpning av tvärsnittsdesign samlas data in från ett eller flera fall under samma tidsperiod inom vilken den insamlade datan skapar ett kvantitativt eller kvalitativt underlag vars variationer kan analyseras för att hitta mönster och samband (Bryman, 2008). Den longitudinella forskningsdesignen tillämpas för att fånga upp förändringar över tid. Designen blir fördelaktig för att synliggöra orsaksrelationer genom att orsak och verkan mellan x och y undersöks vid två eller flera mättillfällen över tiden (Djurfeldt m.fl, 2010). Angreppssätten framgår på ett tydligare sätt i studiens empiriska avsnitt.

3.3 Insamlingsmetod – kartläggning genom enkät

En förutsättning för att kunna behandla de teoretiskt härledda hypoteserna är att samla in empirisk data i form av kommuner som redovisar enligt blandmodell och kommuner som avviker från densamma genom att avsätta delar av ansvarsförbindelsen. Eftersom ingen statistik eller kartläggning finns tillgänglig på området förelåg ett behov att samla in empirin själv. Två alternativa sätt för insamling övervägdes. Ett alternativ hade varit att genom ett slumpmässigt urval samla in ett stickprov stort nog att inte ge en felmarginal på över 10% för den totala populationen, och därefter genomgå kommunernas årsredovisningar i syfte att uppdaga de kommuner som redovisar enligt blandmodell respektive avsätter delar av ansvarsförbindelsen. Samtidigt förelåg en risk att då inte få tag på tillräckligt många kommuner redovisar avsättningar för delar av ansvarsförbindelsen, vilket skulle äventyra möjligheten att kunna dra slutsatser om statistiska samband för populationen. Det andra alternativet som övervägdes var att skicka ut en webbaserad enkät ut till alla 290 kommunala ekonomichefer som med stängda svarsalternativ frågade om kommunen redovisade enligt blandmodell, fullfonderingsmodell eller om kommunen avsatt delar av ansvarsförbindelsen. Om frågeställningen håller sig kortfattad och använder stängda svarsalternativ, kan lägre bortfall förväntas uppstå (Svenning, 2003). Inkluderades samtliga 290 kommuner i enkätundersökningen var det rimligt att anta att tillräckligt många avvikelser från lagens föreskrivna blandmodell skulle påträffas för att utgöra ett statistiskt relevant underlag för

hypotesprövningen. Dessutom erbjuder numera internet möjlighet att enkelt utforma webbaserade enkäter, som är både billiga och mindre tidskrävande än postenkäter (Bryman, 2008). Sammantaget utgjorde ovanstående skäl anledning att genomföra en enkätundersökning (se bilaga 1).

3.3.1 Kvantitativ och kvalitativ dokumentstudie

Enkätundersökningen skickades ut till ekonomicheferna i Sveriges 290 kommuner. Valet av ekonomichef som respondent gjordes eftersom de har det övergripande ekonomiska ansvaret över kommunens ekonomi och därmed är det högst rimligt att anta att de har insikt om pensionsredovisningen i kommunen. Av ekonomicheferna i Sveriges 290 kommuner besvarade 160 av dem webbenkäten vilket motsvarar en svarsfrekvens på drygt 55 procent. Ett bortfall på drygt 45 procent var väntat eftersom enkätundersökningar är förknippade med höga bortfallsrisker (Bryman, 2008). Det var också av denna anledning som det bedömdes nödvändigt att låta alla Sveriges kommuner ingå i studiens enkätundersökning. Dessutom kunde ytterligare bortfall riskera att förekomma eftersom frågorna behandlade följsamhet till redovisningslag, vilket är ett ämne som kan betraktas som känsligt för den separata kommunen. För att komma till rätta med problematiken garanterades respondenterna och den kommun de representerar anonymitet.

Den information som erhöles om kommunernas pensionsredovisning utifrån enkätstudien ledde fram till genomförandet av en dokumentstudie för de kommuner som uppgett att de avsatt delar av ansvarsförbindelsen. Dokumentstudien gäller kommunernas årsredovisningar och genomförandet kan delas upp i tre delar:

1. Granskning av efterlevnaden av den kommunala redovisningslagens 5:e kapitel §4

I en enkätstudie föreligger risk för missuppfattningar då möjligheten till följdfrågor och förtydliganden för såväl intervjuaren som intervjuarobjektet inte finns (Bryman, 2008). Detta blev tydligt när det under dokumentstudiens genomförande visade sig att de ekonomichefer som påtalat att deras kommun avsatt delar av pensionerna intjänade innan 1998, ibland hade reserverat medel för framtida pensioner genom pensionsförsäkringlösning eller pensionsfond utan att faktiskt avsätta delar av ansvarsförbindelsen. Vederbörande kommun har då inte brutit mot redovisningslagens 5:e kapitel §4 och ska således återfinnas bland de kommuner som redovisar enligt den i lagen föreskrivna blandmodellen. Då svarsalternativet ”extra avsättningar för pensioner intjänade innan 1998” visade sig

oförmögen att specificera huruvida redovisningen låg inom eller utanför lagens ramar, blev det alltså nödvändigt att undersöka lagligheten i efterhand.

2. Kvantitativ dokumentstudie

För att ta del av mer detaljerad information avseende posten avsättningar för delar av ansvarsförbindelsen, genomfördes en kvantitativ dokumentstudie. Kommunerna måste öppet redovisa de delar som avsätts i årsredovisningen, och det blev därigenom möjligt att utläsa storleken på avsättningen av ansvarsförbindelsen. Avsättningarna utlästes två tillfällen – 2010 och 2011 - för att ligga till grund för den longitudinella forskningsdesign som i empiriavsnittet används för att besvara hypotes 1. Perioden 2010 till 2011 valdes med hänsyn till att 2011 års årsredovisningar är det senaste dokument som med säkerhet finns tillgängliga på kommunernas hemsidor.

En fördel med detta kvantitativa material är att det kan betraktas som tillförlitligt eftersom datan inte riskerar påverkas av interaktion med forskaren, vilket ofta är fallet vid en intervjusituation (Bryman, 2008). Vidare är ett kvantitativt material fördelaktigt sett till dess replikerbarhet och förmåga att upprepa de resultat som härleds utifrån datan (ibid).

3. Kvalitativ innehållsanalys

Under genomförandet av dokumentstudien, framkom att kommunerna i sin årsredovisning i vissa fall väljer att lyfta fram frivillig information om den redovisning som innebär att delar av ansvarsförbindelsen avsätts. Denna frivilliga information är i årsredovisningarna ett sätt för upprättaren av redovisningen att kommunicera med intressenterna av redovisningen på ett kreativt sätt. I enlighet med studiens abduktiva ansats som ämnar måla upp en så heltäckande bild av problemet som möjligt, blev denna textbaserade empiri ytterst relevant. Idén om att kombinera kvantitativa och kvalitativa metoder på detta sätt bygger också till stor del på uppfattningen att de olika metodologiska angreppssätten har olika fördelar som kan kompensera för varandras nackdelar (Bryman, 2008). Ett resultat som går att härledas såväl kvantitativt som kvalitativt kan exempelvis bidra till att förstärka såväl tillförlitligheten som giltligheten i materialet (ibid).

Ett allmänt förekommande sätt att angripa tolkning av text i dokument är att genomföra en kvalitativ innehållsanalys (Bryman, 2008). Enligt Bergström och Boréus (2005) illustrerar en kvalitativ innehållsanalys en analys som på ett systematiskt sätt beskriver textinnehåll. Det här

kan göras på ett strikt sätt och enligt ett ostrikt sätt. Det striktare sättet att ta sig an innehållsanalyser är att kvantifiera förteelser som förekommer i texter. [Bergström och Boréus \(2005\)](#) menar dock att det inte blir meningsfullt att kvantifiera innehållet om den forskningsfrågan som ska besvaras inte är avhängig utsagor om fler och färre och mer eller mindre. I föreliggande fall är studiens syfte att förklara varför kommuner avviker från blandmodellen som föreskrivs i KRL. Av denna anledning används den kvalitativa innehållsanalysen med fördel enligt det vidare begreppet samt det friare förhållningssättet som metoden innebär för att ta sig an innehållet av ett dokument. Som systematisk sätt att beskriva textinnehållet kommer i studien empiriavsnitt korta citat att illustreras och tematiseras.

3.4 Sekundärdata

Sekundärdata utgörs av uppgifter som redan existerar och som någon annan än forskaren själv samlat in ([Bryman, 2008](#)). För hypotesprövningen behövdes uppgifter om kommunernas storlek sett till invånarantal och kommunernas geografiska läge sett till län. Uppgifter om kommuners storlek och geografiska läge hämtades från SCB.

3.5 Hypotesprövning

För att pröva hypoteserna presenterade i det teoretiska ramverket, genomförs olika statistiska tester och sambandstest för den undersökta populationen. Genom hypotesprövningen undersöker man om de observerade sambanden avspeglar faktiska förhållanden i populationen eller om sambanden likväl kan förklaras av slumpen ([Djurfeldt m.fl, 2010](#)). Varje hypotes kommer att utgå ifrån antagandet att påvisade samband förklaras av slumpen, i en så kallad nollhypotes (H_0). Denna gäller tills dess att motsatsen bevisas. Om sannolikheten är tillräckligt liten för att ett samband ska kunna förklaras av slumpen (att acceptera säkerhet på 5% eller 1% är praxis i vetenskapliga sammanhang), förkastas nollhypotesen till förmån för mothypotesen ([Ibid](#)).

3.5.1 Operationalisering av hypoteser

För att kunna pröva hypoteserna krävs att hypoteskonstruktionerna operationaliseras och görs testbara och mottagliga för kvantifiering ([Esaiaasson et al, 2007](#)).

3.5.1.1 Finansiellt utrymme – årets resultat

För den första hypotesen, att storleken på avsättningen av ansvarsförbindelsen samvarierar med årets resultat, fodras en bestämning av finansiellt utrymme. Med finansiellt utrymme

avses årets resultat, vilket speglar skillnaderna mellan intäkter och kostnader för kommunen för året. För att göra hypotesen mottaglig för kvantifiering behöver en variation kunna konkretiseras och göras synlig. Tillvägagångssättet blir följaktligen att mäta förändringen av årets resultat för en undersökt period med förändringen för avsättningen av ansvarsförbindelsen för samma period. Operationaliseringen kan ställas upp på följande vis:

H_0 : Samband saknas, $\beta = 0$ (linjen saknar lutning), storleken på årets resultat saknar samband med storleken på avsättningen för pensioner intjänade före 1998

H_1 : Samband finns, $\beta \neq 0$ (linjen lutar), storleken på avsättningen för pensioner intjänade före 1998 förändras när årets resultat förändras

Samtidigt kan den teori som underbygger hypotesen anta att mothypotesen är ensidig.

Hypotesen förväntar sig att storleken på avsättningen för pensioner intjänade före 1998 ökar när årets resultat ökar och vice versa. Därmed kan mothypotesen också formuleras enligt följande:

H_1 : Samband finns, $\beta > 0$ (linjen lutar uppåt höger, sambandet är positivt), när storleken på årets resultat ändras, förändras storleken på avsättningen för pensioner intjänade före 1998 i samma riktning

3.5.1.2 Kommunstorlek – invånarantal

För den andra hypotesen, den om att pensionsredovisningen påverkas av kommunens storlek, fordras en bestämning av storlek. Med storlek avses invånarantal i kommunen. Måttet invånarantal är ett vedertaget sätt att operationalisera kommuners storlek och har tidigare använts som beroende variabel för att förklara bland annat redovisningsefterlevnad av redovisningsrekommendationer (Falkman och Tagesson, 2008) och i vilken grad resultatpåverkande åtgärder genomförs bland svenska kommuner (Stalebrink, 2007). Vidare fordras en bestämning av vad som utmärker stora och små kommuner sett till invånarantal. Ett passande tillvägagångssätt är att ställa invånarantalet i den grupp kommuner som redovisar enligt lagens föreskrivna blandmodell i relation till invånarantalet i den grupp kommuner som bryter mot densamma (fullfonderingsmodellen exkluderad, på grund av studiens avgränsning). Hypoteserna ställs upp på följande vis:

$$H_0: M_A = M_B$$

$$H_{2a}: M_A > M_B$$

$$H_{2b}: M_A < M_B$$

Där M_A och M_B är medelvärdet i invånarantal för kommuner som redovisar avsättningar för en del av pensionerna intjänade före 1998 respektive kommuner som redovisar enligt blandmodellen.

3.5.1.3 Geografisk påverkan - län

För den tredje hypotesen, den om pensionsredovisningen påverkas av närliggande kommuner, fordras en bestämning av närliggande kommuner. Graden av konkretisering av närliggande kommuner kan göras på olika nivåer och krasst sagt blir det en tolkningsfråga att bestämma vilken grad av närliggande som gör att kommunerna faller offer för de institutionella mekanismerna.

En tidigare studie, genomförd i den portugisiska kommunsektorn av [Da costa Carvalho m.fl \(2007\)](#), påvisade att efterlevnad av redovisningsreglerna påverkades av hur väl närliggande kommuner följde redovisningsregler. Närliggandeskapet avgjordes av det portugisiska län kommunen tillhörde. Sett till den teori som underbygger hypotesen, blir det även rimligt att låta län utgöra den ram inom vilka svenska kommuner förväntas påverkas av varandras redovisning. Sveriges 21 län är dessutom en av de lägre geografiska nivåer som Sveriges kommuner praktiskt kan delas in i och en sådan indelning blir också möjlig eftersom Statistiska centralbyrån har tilldelat varje kommun en unik fyrsiffrig kommunkod, där de två första siffrorna anger kommunens län och de två sista siffrorna var i länet kommunen är belägen ([Internetkälla, 1](#)). På så sätt kan den geografiska spridning/koncentrationen fångas upp sett till län.

3.5.2 Statistiska tester

För att pröva hypoteserna och finna eventuella samband tillämpas ett antal statistiska analyser och metoder med SPSS som verktyg.

3.5.2.1 Resultatreglering – regressionsanalys

Hypotesprövningen innebär att en variabel, årets resultat, förklarar storleken på en annan variabel, den redovisade avsättningen för ansvarsförbindelsen. Med det sagt blir det lämpligt att genomföra en regressionsanalys. Regressioner används för att förutsäga värdet på en variabel utifrån kunskapen om en annan (Djurfeldt m.fl, 2010). Värdet som förutsägs är förändringen på avsättningen av ansvarsförbindelsen. Variabeln speglar den beroende variabeln (y). Förändringen i årets resultat står som oberoende variabel (x). Det är utifrån kunskapen om denna som värdet för en annan variabel förutsägs.

För att göra en regressionsanalys bör tre förutsättningar vara uppfyllda (Djurfeldt m.fl, 2010). En förutsättning är att mätningarna av de två variablerna ska vara oberoende av varandra. Eftersom årets avsättning av ansvarsförbindelsen exkluderas från årets resultat för respektive kommun är kriteriet uppfyllt. Vidare ska materialet som mäts antingen anta intervall- eller kvotskala. De aktuella variablerna är exempel på kvotskala eftersom det går att entydigt definiera ett nollvärde samt mäta storleken mellan de olika värdena (ibid). Slutligen bör materialet vara normalfördelat kring medelvärdet, annars finns risk för att övertolka betydelsen av regressionen (Sundell, 2009). Det prövas genom att testa normalfördelningen på variablerna.

3.5.2.3 Kommunstorlek – invånarantal - t-test

Hypotesprövningen ställer krav på att medelvärden signifikant testas mellan två grupper. För att testa medelvärden mellan två grupper tillämpas ett t-test, som mäter om skillnaden mellan två medelvärden är statistiskt signifikant eller om skillnaden i medelvärdena likväl kan förklaras av slumpen. För att vidare kunna signifikant testa skillnader i medelvärden mellan två grupper bör spridningen vara ungefär lika stor i de undersökta populationerna. Föreligger det extrema variationer i de individuella värdena för någon av grupperna, så blir det svårare att förkasta nollhypotesen. Det gäller synnerhet när urvalet i en av grupperna är litet. Innan t-testet fullgörs behöver således spridningen testas vilket med fördel görs med ”Levenes Test for Equality of Variances” (Djurfeldt m fl, 2010).

3.5.2.4 Närliggandeskap – län - deskriptiv statistik

Hypotesens förklaringsgrad testas genom analys av deskriptiv statistik.

3.6 Studiens reliabilitet och validitet

Enkätundersökningen som mätinstrument visade sig brista i reliabilitet, då ett av svarsalternativen visade sig vara tvetydigt och misstolkades av några respondenter. Tvetydigen föranledde en separat granskning av årsredovisningen av respektive kommun som hade markerat detta svarsalternativet för att komma tillrätta med följsamheten till lagens 5:e kapitel §4 och huruvida en del av ansvarsförbindelsen hade avsatts och kostnadsförts i resultaträkningen. Ett stickprov gjordes också avseende de svarande som uppgett att de redovisar enligt blandmodell och enligt fullfonderingsmodell för att vidare säkerställa tillförlitligheten i materialet. På så vis höjdes reliabiliteten i enkätundersökningen och sannolikheten för slumpmässiga fel kan sägas vara låg.

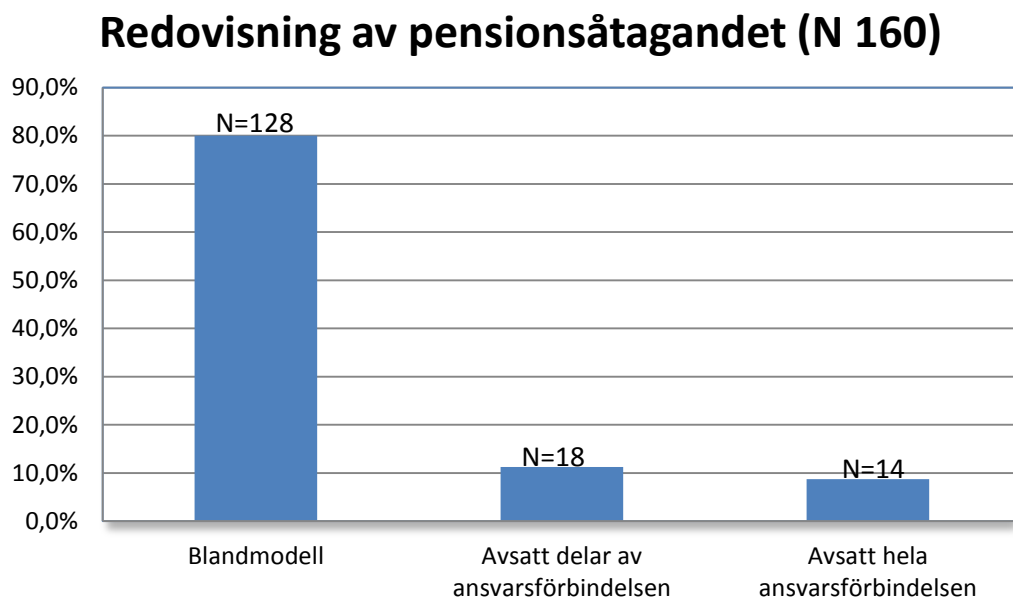
Den kvantitativa datan som hämtas från kommunernas årsredovisningar såväl som den sekundärdata som hämtas från SCB präglas av en hög grad av tillförlitlighet, då den insamlade datan kännetecknas av hög transparens och replikerbarhet. Materialet ligger i sin tur till grund för hypotesprövningen och därmed präglas hypotesprövningen av en hög reliabilitet. Hypotesprövningens begreppsmässiga och teoretiska relevans måste dock begrundas. Hur väl speglar hypotesernas svar det vi är ute efter att undersöka? De formulerade hypoteserna kan betraktas som operationaliseringar från den övergripande frågeställningen, som syftar till att förklara varför kommuner avviker från lagens föreskrivna blandmodell. Svaren är teoretiskt härledda och meningsfulla i det att de utgör viktiga komponenter för frågan om vad som kan förklara avstegen från blandmodellen. Samtidigt sänks validiteten eftersom hypoteserna är uppställda på förhand och därmed riskerar att förbise nödvändig information för att förklara fenomenet.

För empirin från den kvalitativa dokumentstudien är förhållandet motsatt. När kommunerna i årsredovisningarna lyfter fram uppgifter om valet att avsätta delar av ansvarsförbindelsen, finns möjligheten att empirin väl förmår svara på den fråga som avser besvaras. Å andra sidan finns det större reliabilitetsproblem förknippade med tillvägagångssättet, eftersom det innebär att forskaren gör en egen tolkning. På så vis påverkas tillförlitligheten i materialet och det kan inte garanteras att samma empiri framkommer om innehållsanalysen upprepas av en annan forskare.

4. Resultat

4.1 Hur många kommuner bryter mot lagstiftningen?

I enkätstudien riktad till kommunernas ekonomichefer, lät 32 av de 160 svarande påtala att de gjort extra avsättningar av ansvarsförbindelsen. Vid dokumentstudien genomförande framgick emellertid att en del kommuner hade reserverat framtida medel för en del av ansvarsförbindelsen genom pensionsförsäkringslösning eller pensionsfond, utan att faktiskt avsätta delar av ansvarsförbindelsen. Vederbörande kommun har då inte brutit mot redovisningslagens 5:e kapitel §4. Efter dokumentstudien genomförande framgår istället att 128 av de 160 svarande fram till 2011, redovisat sina pensionsåtaganden efter den blandmodell som föreskrivs i KRL. 14 kommuner har avsatt hela ansvarsförbindelsen och redovisar således hela pensionsåtagandet som en avsättning i balansräkningen i form av en fullfonderingsmodell. 18 kommuner visar sig ha avsatt endast delar av ansvarsförbindelsen, och bryter likaså mot principerna för gällande lagstiftning.



Figur 3.

4.1.1 Betydande resultatpåverkan

Av de 18 kommuner som avsatt delar av ansvarsförbindelsen har 15 kommuner avsatt delar av ansvarsförbindelsen under perioden 2010-2011 (3 kommuner har tidigare år avsatt delar av ansvarsförbindelsen, men inte för den undersökta perioden). För perioden 2010-2011 har de 15 kommunerna tillsammans avsatt 945,7 miljoner kronor av ansvarsförbindelsen. Detta har haft betydande påverkan på kommunernas resultat, vilket påvisas i nedan figur:

Tabell 2. Skillnad i årets redovisade resultat för perioden 2010-2011 när avsättningar för pensioner intjänade före 1998 inkluderas respektive exkluderas

<u>Inklusive avsättningar av ansvarsförbindelsen</u>		<u>Exklusive avsättningar av ansvarsförbindelsen</u>	
2010-2011	Årets resultat (%)*	2010-2011	Årets resultat(%)*
N	15	N	15
Medelvärde %	2,0%	Medelvärde %	3,8%
Standardavvikelse	1,6	Standardavvikelse	2,9
Maximumvärde %	6,3%	Maximumvärde %	20,9%
Minimumvärde %	-0,9%	Minimumvärde %	-0,5%

* Ett vedertaget sätt att få årets resultat att bli jämförbart mellan olika kommuner är att resultatet relaterats till skatteintäkter och generella statsbidrag (Brorström et al, 2009). Årets resultat presenteras då i procentenheter.

Figuren ovan visar vad som händer om de delar som avsatts för ansvarsförbindelsen rent hypotetiskt exkluderas från kommunernas redovisning. Rent redovisningsmässigt återförs avsättningarna in i den ansvarsförbindelse som redovisas utanför balansräkningen och kostnaderna i form av avsättningarna som belastade årets resultatet försvinner. Förhållandet illustrerar vilket resultat kommunerna hade uppvisat för perioden om de följde lagens krav på en pensionredovisning enligt blandmodellen jämfört mot när de bryter mot denna.

4.2 Finansiellt utrymme

Studiens först ställda hypotes handlar om att avsättningarna är ett sätt att medvetet utnyttja det finansiella utrymmet. Utifrån operationaliseringen uppställdes följande:

H_0 : Samband saknas, $\beta = 0$ (linjen saknar lutning), storleken på årets resultat saknar samband med storleken på avsättningen för pensioner intjänade före 1998

H_1 : Samband finns, $\beta > 0$ (linjen lutar uppåt höger, sambandet är positivt), när storleken på årets resultat ändras, förändras storleken på avsättningen för pensioner intjänade före 1998 i samma riktning

Underlag som var relevant för att besvara hypotesen fanns i kommunernas årsredovisningar. Där utlästes storleken på avsättningen av ansvarsförbindelsen år 2010 och 2011 för de 15 kommunerna i måtenheten miljoner kronor. Vidare utlästes årets resultat för samma kommuner år 2010 och 2011 med samma måtenhet. För att vidare få årets resultat oberoende av årets avsättningen av ansvarsförbindelsen exkluderades avsättningen från årets resultat för respektive kommun.

Tabell 3. Skillnad i årets resultat och årets avsättning för del av pensioner intjänade före 1998 mellan åren 2010 och 2011

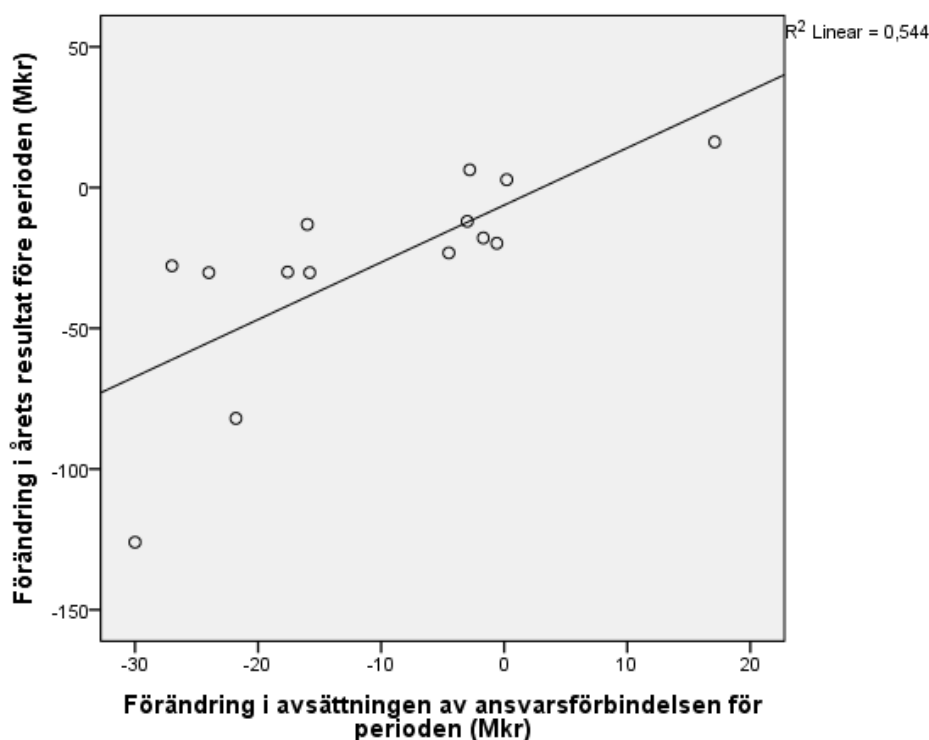
<i>Exklusive avsättningar för pensioner intjänade före 1998</i>				
	Årets resultat 2010 (mkr)	Årets resultat 2011 (mkr)	Avsättning för pensioner intjänade före 1998 (mkr)	Avsättning för pensioner intjänade före 1998 (mkr)
	2010	2011	2010	2011
Kommun 1	26,4	6,5	6,2	5,6
Kommun 2	100,7	70,4	34	10
Kommun 3	27,3	4,1	6,2	1,7
Kommun 4	205,7	123,7	54,1	32,3
Kommun 5	54,2	24,0	15,8	0
Kommun 6	20,2	8,1	3	0
Kommun 7	33,3	20,2	26	10
Kommun 8	44,1	60,4	27,4	44,5
Kommun 9	28,4	0,6	27	0
Kommun 10	15,4	-2,4	3,8	2,1
Kommun 11	7,4	13,7	5	2,2
Kommun 12	596,8	84,1	433	0
Kommun 13	289,7	163,8	100	70
Kommun 14	26,6	29,4	4	4,2
Kommun 15	27,3	-2,7	17,6	0
Summa	1503,6	603,9	763,1	182,6

Ovanstående tabell illustrerar att summan av årets resultat för de 15 kommunerna som grupp har varit högre år 2010 än år 2011. En möjlig förklaring till det högre resultatet år 2010, är det tillfälliga konjunkturstödet som regeringen tillförde kommunsektorn samma år för att lindra effekten på lågkonjunkturen. Noterbart är naturligtvis att avsättningen av ansvarsförbindelsen minskat när det finansiella utrymmet blivit mindre år 2011. Utifrån denna deskriptiva statistik förefaller tendensen vara som så, att när kommunernas finansiella utrymme minskar, minskar också avsättningarna av ansvarsförbindelsen. Kan detta påvisas genom en regressionsanalys?

Är vidare sambandet en genomgående trend för den undersökta populationen eller kan skillnaden i medelvärdena förklaras av en slump?

4.2.1 Regressionsanalys

Regressionanalysens genomförande bygger på den beskrivning som presenterades i metoden (se avsnitt 3.5.2.1). I det uppmärksammades att ett normalfördelning bör föreligga för att regressionen inte ska riskera att övertolkas. Efter att ett ”Test of Normality” genomfördes i SPSS avseende de två variablerna framgick att variablerna är snedfördelade, vilket är problematiskt sett till regressionsanalyser. Snedfördelningen beror till stor del på ett värde som utgör en extrem för såväl storleken på avsättningen som storleken på årets resultat. Vederbörande kommun uppvisar ett resultat på 596,8 miljoner år 2010 och 84,1 miljoner år 2011. Motsvarande avsättning är 433 miljoner år 2010 och 0 år 2011. Den näst största avsättningen är 100 miljoner kronor, vilket tydligt speglar fallets extremitet. Eftersom extremfallet snedvrider regressionsanalysen till nollhypotesens nackdel och till mothypotesens fördel, kan det vara väl motiverat att räkna extremfallet som ett bortfall. Annars kan korrelationskoefficienten komma att övertolkas. Efter det att extremvärdet sällats bort kan följande spridningsdiagram illustreras:



Tabell 4. Förändring i årets resultat respektive förändring i avsättning av ansvarsförbindelsen för perioden 2010-2011 (Mkr)

Vi ser variablernas fördelning, deras korrelation samt vad enskilda observationer har för värden. Det framgår att det, trots extremvärdets eliminering, finns fall som kan betraktas som outliers som påverkar kurvans lutning mer än andra. Samtidigt är den genomgående tendensen att när kommunernas finansiella utrymme minskar, minskar också avsättningarna och på motsvarande sätt ökar avsättningarna när det finansiella utrymmet blir större. Det gäller för 14 av de 15 fallen (extremfallet inräknat). I ett fall har däremot avsättningen minskar trots att resultatet för året ökat. Vid ett test av lutningen för linjen framgår följande:

Tabell 5. Regression, Test av lutningen för linjen (b), förändring i årets resultat respektive förändring i avsättning av ansvarsförbindelsen för perioden 2010-2011

	β-koefficienten	Sig.
Konstant	-3,141	0,34
Förändring i årets resultat för perioden	0,268	0,003

β -koefficienten (lutningen) visar hur stor del av variationen i y som kan föras tillbaka på x. Ett steg uppåt på den oberoende variabeln – i detta fallet förändringen av årets resultat – påverkar den beroende variabeln – i detta fallet storleken på avsättningen av ansvarsförbindelsen - med 0,268 miljoner kronor. Vidare är β -koefficienten tillräcklig stor för att lutningen på kurvan inte ska kunna bero på slumpen (sig, 003).

Mot bakgrund av ovanstående kan vi förkasta H_0 till förmån för H_1 då β (lutningen på linjen) > 0 . Följaktligen gäller H_1 då variationen i y kan helt eller delvis kan föras tillbaka på x. Sannolikheten för att ett i urvalet observerat samband inte gäller, det vill säga att storleken på avsättningen inte korrelerar positivt med årets resultat, är tillräckligt liten för att vi ska kunna förkasta nollhypotesen till förmån för mothypotesen H_1 .

4.3 Resultat från kvalitativ dokumentstudie

Vid dokumentstudiens genomförande lät flera kommuner i sin årsredovisning frivilligt framhålla information kring avsättningen av ansvarsförbindelsen. Fördjupningsstudien som tillägnades årsredovisningarna genom kvalitativ innehållsanalys, fann att ett återkommande tema var den ökade kostnad- och likviditetsbelastning som pensionsåtagandet intjänat innan 1998 kommer att innebära för kommunerna inom den närmsta framtiden. Vidare lät ett fåtal kommuner uttryckligen påtala att den del av pensionsåtagandet som avsattes för intjänandet före 1998, var beroende av det finansiella utrymmet. Kommentarererna presenteras nedan i citat

hämtade från olika delar av kommunerna årsredovisningar. För att inte röja kommunernas anonymitet nämns kommunerna inte vid namn.

Kommun 1 – Hämtat under avsnittet Förvaltningsberättelse under rubriken pensionsåtagande

”Avkastning från kapitalförvaltning avseende pensionsmedel har redovisats som avsättning med 6,2 mkr. Detta är ett avsteg från utfärdad rekommendation vilket är godkänt av kommunens revisorer och enligt vår bedömning är att ses som god ekonomisk hushållning, då den intjänade pensionsskulden före 1998 så småningom kommer att belasta kommunens redovisning trots att den enligt gällande redovisningspraxis inte får skuldföras.”

Kommun 2 – Hämtat under avsnittet Ekonomisk översikt och analys under rubriken pensionsskulden

”En frivillig inlösen av pensionsrätter som har tjänats in före 1998 har belastat årets resultat med 34 Mkr. Detta medför att motsvarande belopp har minskat kommunens ansvarsförbindelse.” ”Kommunen har ambitionen att när ekonomin så tillåter förtidsinlösa delar av ansvarsförbindelsen”

Kommun 3 – Hämtat under avsnittet Ekonomisk redovisning under rubriken pensioner & avsättningar

”Pensionsutbetalningarna för ansvarsförbindelsen beräknas bli störst om cirka 10 år. Kommunen har därför gjort extra avsättningar för att minska resultatpåverkan av de ökande pensionsutbetalningarna. I årets bokslut görs en extraavsättning med 27 mnkr, som motsvarar överskottet från personalomkostnadspålägget. Den totala extraavsättningen uppgår nu till 145 mnkr.”

Kommun 4 – Hämtat under avsnittet redovisningsprinciper

”Utbetalningar av pensionsförmåner som intjänats före år 1998 redovisas som kostnader i resultaträkningen. År 2010 gjordes en extra pensionsavsättning på 3mnkr. Detta för att inte ytterligare vältra över kostnaderna för pensioner intjänade före 1998 på framtida skattebetalare. Detta är ett avsteg från redovisningslagen men i linje med kommunallagens bestämmelser om god ekonomisk hushållning.”

Kommun 5 – Hämtat under avsnittet Ekonomisk översikt under rubriken pensionsåtagandet

”Avsättning/partiell inlösen av pensionsåtagandet fram till 1997, ansvarsförbindelsen, skall ske i den omfattning att ansvarsförbindelsen inte ökar belastningen på kommunens framtida ekonomi. Detta motsvarar ca 1,5 % enheter av skatteintäkter och generella bidrag. För 2011 avsätts 5 Mkr. Om resultatet så medger ska avsättning göras.”

Kommun 6 – Hämtat under avsnittet Kommunen under rubriken årets resultat

”Under året har dessutom en avsättning gjorts med 27,0 mnkr på balansräkningen för att möta de framtida stora pensionsutbetalningarna för tidigare intjänade pensionsförpliktelser”

Kommun 7 – Hämtat under avsnittet Finansiell analys under rubriken pensionsåtagande respektive avsnittet redovisningsprinciper

”Pensionsutbetalningarna beräknas vara som högst omkring år 2026 med en kostnadsökning på 16,5 mkr i förhållande till dagens utbetalningar. För att motverka den kostnads- och likviditetsbelastning som åtagandena före 1998 innebär har fullmäktige beslutat att reservera särskilda medel för dessa utbetalningar.” ”Reserveringar sker i enlighet med kommunens ordinarie redovisningsprinciper, vilket innebär att reserveringen belastar resultaträkningen. Detta överensstämmer inte med dagens regelverk för redovisning av pensionskostnader före 1998.”

Kommun 8 – Hämtat under avsnittet Förvaltningsberättelse under rubriken framtidsbedömning

” För att klara den ökade belastning som sker i kommunens ekonomi när utbetalningar för pensioner intjänade före 1998 kulminerar avsattes 433 mnkr i bokslut 2010. Den del som redovisas som avsättning motsvaras av kommunens medel avsatta som finansiell tillgång för förvaltning av pensionsmedel. Kommunen redovisar från och med 2010 del av pensionsförpliktelse intjänad före 1998 som avsättning, vilket är ett avsteg från god redovisningssed.”

Kommun 9 – Hämtat under avsnittet redovisningsprinciper

Avsättningar har gjorts med större belopp än vad KRL 5:4 medger. De framtida pensionsutbetalningarna kommer att stiga väsentligt under några år, och med beaktande av god ekonomisk hushållning är detta ett sätt att säkerställa dessa utbetalningar”

Kommun 10 - Hämtat under avsnittet Förvaltningsberättelse under rubriken framtid

”Under åren 2007-2009 avsatte kommunen dock 55 Mkr för pensioner i balansräkningen för pensionsåtaganden som uppkommit före 1998, vilket är ett avsteg från blandmodellen enligt den kommunala redovisningslagen, men i linje med kommunallagens bestämmelser om god ekonomisk hushållning.”

4.4 Kommunens storlek – invånarantal

H2a och H2b ställer motsatta antaganden om att en kommuns storlek, sett till invånarantal, påverkar om kommunen avsatt delar av ansvarsförbindelsen i sin redovisning. Hypoteserna som operationaliserades i metodasnittet ställdes upp på följande sätt:

$$H_0: M_A = M_B$$

$$H_{2a}: M_A > M_B$$

$$H_{2b}: M_A < M_B$$

För att besvara hypotesen behöver vi information om invånarantalet i gruppen kommuner som redovisar pensionsåtagandena enligt blandmodell och kommuner som frångår densamma genom att avsätta delar av ansvarsförbindelsen. Förhållandet illustreras nedan:

Tabell 6 Medelvärde av antal invånare i kommuner som redovisar enligt blandmodell respektive bryter mot densamma genom att avsätta delar av ansvarsförbindelsen

Pensionsredovisning	Medelvärde invånare	Totalt
Blandmodell	28963	128
Avsatt delar av ansvarsförbindelsen	28879	18
<i>Medelvärde i urvalet</i>	<i>28921</i>	

Den deskriptiva statistiken antyder att medelvärdena i populationens två grupper är slående lika. Ändå uppmäts en skillnad. Kommuner som avsätter delar av ansvarsförbindelsen har lägre invånarantal än urvalets medelvärde och motsatt gäller för kommuner som strikt redovisar enligt blandmodell. Det hade kunnat antyda att $M_A < M_B$. För att se om något statistiskt samband föreligger mellan kommuners storlek och dess sätt att redovisa pensionsåtagandena, genomförs inledningsvis ett spridningstest. ”Levenes Test for Equality of Variances” finner att spridningen mellan grupperna är olika, men inte tillräckligt olika för skillnaden i variansen att vara signifikant enligt Levens test (p-värdet motsvarar ,404). Därmed är kravet på tillräckligt likartad spridning uppfyllt för att fullfölja t-testet. I testet står sättet att redovisa pensionsåtagandena - antingen enligt blandmodell eller genom att avvika från densamma genom att avsätta delar av ansvarsförbindelsen - som oberoende variabel. Som beroende variabel står storlek sett till invånarantal.

Tabell 7. T-test av statistiskt samband mellan medelvärden i grupperna kommuner som redovisar enligt blandmodell respektive bryter mot densamma genom att redovisa avsättningar för delar av ansvarsförbindelsen

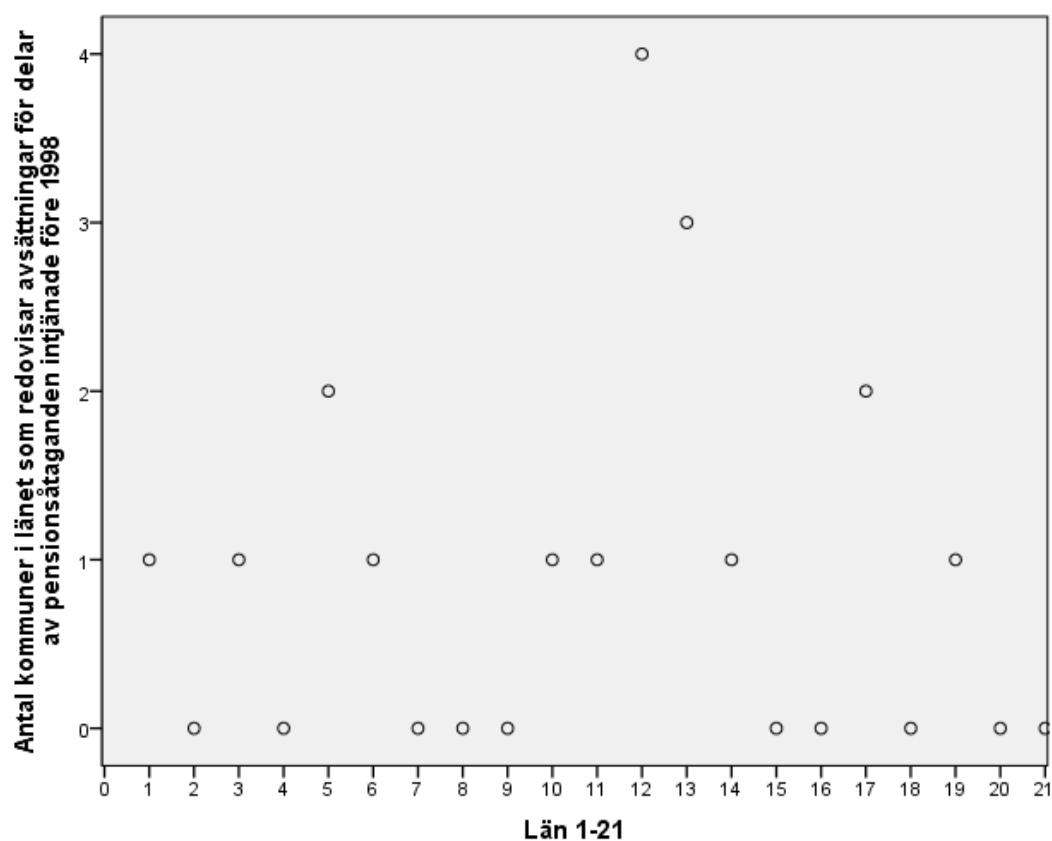
	t-värde	sig. (2 tailed)
Skillnaden i medelvärde avseende invånarantal	-0,014	0,989

T-testet visar att p-värdet (Sig. 2 –tailed) är icke signifikant då $p \geq 0,05$ (Djurfeldt m.fl, 2010). Med det sagt finner vi inget stöd för slutsatsen att det finns en skillnad i de genomsnittliga medelvärdena avseende storlek för de två grupperna. Skillnaden är liten nog för att kunna förklaras av slumpen. Ingenting tyder på att gruppen kommuner som avsätter delar av ansvarsförbindelsen har ett högre eller lägre invånarantal än gruppen kommuner som redovisar enligt den i lagen föreskriva blandmodellen. Nollhypotesen går inte att förkasta för vare sig H2a eller H2b och därmed gäller $H_0: M_A = M_B$.

4.5 Geografisk påverkan – län

Den tredje hypotesen ställde antagandet att kommuner som verkar i samma kontext, tenderar att anpassa sig till sin institutionella omgivning:

Den institutionella teorins logik låter även hypotesen beröra de kommuner som valt att övergå till att redovisa enligt fullfonderingsmodell. Sett till studiens avgränsning är det emellertid enbart kommuner som avsätter delar av ansvarsförbindelsen som hypotesen ämnar förklara. För att avgöra hypotesens förklaringsgrad, ställs spridningen av kommuner som bryter mot redovisningslagen i relation till län (se avsnitt 3.6.1.3 för motivering). Om kommuner som avsätter delar av ansvarsförbindelsen är koncentrerade till ett fåtal län snarare än spridda över flera län är hypotesens förklaringsgrad hög och vice versa. Nedan presenteras en deskriptiv statistik som ger en bild över hur kommuner som redovisar avsättningar för delar av de pensioner intjänade före 1998 är spridda mellan Sveriges 21 län (länen ligger vidare i geografisk ordning, där län 1 är granne med län 2 och så vidare).



Tabell 8. Kommuner som redovisar avsättningar för delar av ansvarsförbindelsen i förhållande till län

Den geografiska koncentrationen sett till uppdelning i län, visar sig vara låg. 4 län förefaller ha två eller fler inom länet som redovisar avsättningar för delar av pensionsåtagandet som avser tiden före 1998. Samtidigt är ungefär hälften av länen utan kommuner som tillämpar redovisningsförfarandet. Vidare är det 7 län som enbart har 1 kommun belägen inom sitt län som tillämpar redovisningen att avsätta delar av pensionsåtaganden intjänade före 1998. Den deskriptiva statistiken ger starka bevis för att ett nollsamband föreligger samt att en potentiell svag korrelation likväl hade kunnat förklaras av slumpen.

5. Diskussion och slutsatser

5.1 Resultatreglering

Konstruktionen av blandmodellen innebär att ett befintligt pensionsåtagande ligger utanför balansräkningen som en ansvarsförbindelse. När avvikelser görs från blandmodellen genom att delar av det gamla pensionsåtagandet avsätts, skapas möjligheter att påverka resultatet där storleken på avsättningen kan användas och anpassas för att reglera årets resultat.

Den första hypotesen prövade antagandet om att storleken på avsättningarna används som ett sätt att anpassa och reglera årets resultat. Att hypotesprövningen förkastade nollhypotesen till förmån för mothypotesen utesluter en förmodan om att avsättningarna i de flesta fall skulle vara bestämda på förhand och innan resultatet är känt. Avsättningarna är stora när de kan absorberas av stora överskott och små eller obefintliga när redan låga resultat redovisas, vilket får starkt stöd av regressionen och den deskriptiva statistiken. Antagandet styrks i vissa fall av den kvalitativa dokumentstudien som visar på fall där det är uppenbart att storleken på avsättningen först bestäms efter det att resultatet för året är känt. Samtidigt framgår det av dokumentstudien att så inte nödvändigtvis behöver vara fallet. En av kommunerna visar sig avsätta avkastningen från kapitalförvaltning avseende pensionsmedel som en avsättning för pensioner intjänade före 1998. Det tyder inte på förekommandet av en avsättning som bestäms med hänsyn till det finansiella utrymmet för året. Däremot visar sig den generella regeln vara att en medveten resultatpåverkan föreligger, där storleken på avsättningen inte är någon slump utan anpassas efter det utrymme som finns tillgängligt i årets redovisade resultat.

Hypotesens påvisade mönster skulle kunna tolkas i ljuset av positiv redovisningsteori som handlar om viljan att styra över den bild och det resultat som redovisningen förmedlar till sina intressenter (Zimmerman, 1977). På en politisk marknad antas stora överskott väcka reaktioner hos kommuninvånaren förknippade med frågor om överbeskattning eller att verksamheterna tilldelats för lite resurser. När överskottet visar sig bli större än väntat, antas det av denna anledning finnas incitament för kommunledningen att minska överskottet. Detta kan också illustreras i att det genomsnittliga resultatet för gruppen kommuner som redovisar delar av ansvarsförbindelsen under perioden 2010-2011 uppgår till 2,0 % av skatteintäkter och

generella statsbidrag jämfört med 3,8 % om gruppen kommuner hypotetiskt avstått från att genomföra avsättningarna (se empiriavsnitt 4.1.1). Skiljelinjen för vad som utåt sett betraktas som ett för stort överskott och vad som utmärker ett lagom stort överskott i resultatet, går givetvis inte att uttala sig om utan väsentlig risk för godtycklighet. Men att avsättningarna får betydande resultatpåverkan samt att dess storlek anpassas efter det finansiella utrymmet, visar att avvikelserna från kommunallagens 5:e kapitel paragraf 4 kan handla om att avsändarna av redovisningsinformationen vill förmedla en önskvärd bild till sina intressenter.

5.1.2 Blandmodellen - en problematisk konstruktion

Samtidigt måste avstegen från blandmodellen, att redovisa avsättningar för pensionsåtaganden som avser före 1998, betraktas utifrån sin redovisningsteoretiskt oförsvarbara konstruktion.

Blandmodellen har visat sig vara problematisk i det att den inte bygger på bokföringsmässiga grunder. Den del av det befintliga pensionsåtagande intjänat före 1998 ska redovisas enligt fördelningsmodellen som baserar sig på flödesmässiga grunder. Det innebär att pensionskostnaden uppstår först när pensionsutbetalning sker, istället för när den intjänas (SOU 2011:59). Värdesäkringen av pensionsåtaganden intjänade före 1998 har således inte kostnadsförts under de år värdesäkringen har byggts upp. Resultaträkningen har på så vis länge uppvisat ett bättre resultat än vad som motsvarar verkligheten (KEF, 2007).

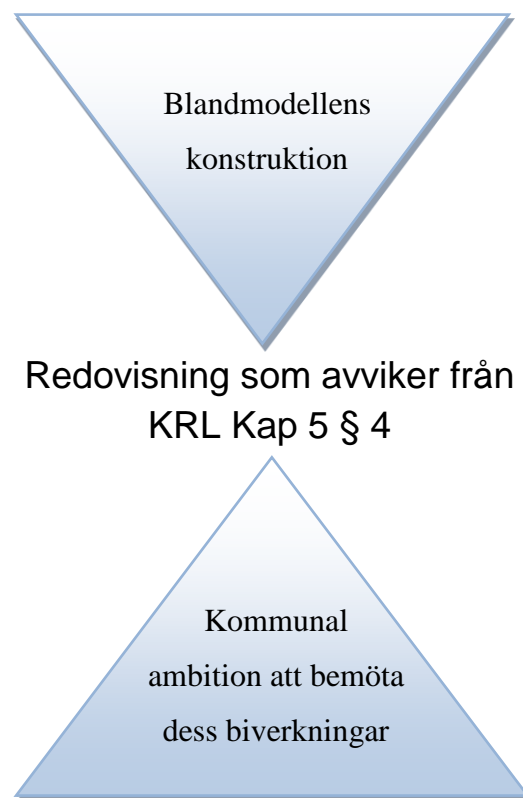
Vad gäller de kostnaderna som belastar kommunernas resultaträkning beräknas från och med 2013 utbetalningen av pensionsåtagandena intjänade före 1998 bli större än värdesäkringen för densamma (SOU 2011:59). Då kommer det att bli dyrare att redovisa enligt blandmodell än att redovisa enligt fullfonderingsmodell, vad gäller kostnaderna som belastar årets resultat (utbetalning av årets pensionskostnad belastar inte resultatet i en fullfonderingsmodell, eftersom kostnaderna redan är skuldförda och därmed hänförliga till perioden vid intjänandet). Kommuner som redovisar enligt blandmodell har under en lång tid i enlighet med redovisningslagen, inte skuldfört det växande pensionsåtagande som avser intjänandet före 1998. Kostnaden för pensionsåtagandet intjänat före 1998, uppstår i stället när pensionutbetalningen för detsamma görs. När utbetalningarna för den gamla delen av pensionsskulden succesivt ökar i samband med att stora årskullar med många kommunala tjänsteår går i pension, kommer blandmodellens resultatpåverkan öka (ibid). Den resultatpåverkan som kommande år belastar kommunernas resultaträkning, kommer därmed

att vara högre än vad den hade varit om kommunen redovisade pensionsåtagandena före 1998 enligt bokföringsmässiga grunder.

Den förda diskussionen kan ses i ljuset av resultatet från den kvalitativa dokumentstudien. Exempelvis framkommer kommentarer som: *”Pensionsutbetalningarna för ansvarsförbindelsen beräknas bli störst om cirka 10 år. Kommunen har därför gjort extra avsättningar för att minska resultatpåverkan av de ökande pensionsutbetalningarna”* (**kommun 3**) eller *”Under året har dessutom en avsättning gjorts med 27,0 mnkr på balansräkningen för att möta de framtida stora pensionsutbetalningarna för tidigare intjänade pensionsförpliktelser”* (**kommun 6**).

En del kommuner påtalar vidare att avsättningarna är gjorda för att upprätthålla en god ekonomisk hushållning. Exempelvis nämner kommun 4 att: *”Utbetalningar av pensionsförmåner som intjänats före år 1998 redovisas som kostnader i resultaträkningen. År 2010 gjordes en extra pensionsavsättning på 3mnkr. Detta för att inte ytterligare vältra över kostnaderna för pensioner intjänade före 1998 på framtida skattebetalare. Detta är ett avsteg från redovisningslagen men i linje med kommunallagens bestämmelser om god ekonomisk hushållning”* (**kommun 4**).

Kommentarer som framkommit från årsredovisningarna kan återkopplas till de resonemang som förts om att balanskravet skapar politiska intressen att påverka resultatet (Stalebrink, 2007; Donatella, 2011). Genom att avsätta och således tidigarelägga delar av de pensionskostnader som oundvikligen kommer att belasta kommunens resultat på sikt, blir det ett sätt att frigöra resurser för framtiden istället för att låsa in dem i eget kapital. Överskottet kommer till användning på ett sätt som ökar möjligheterna för kommunerna att nå upp till balanskravet över tid. Något som är önskvärt utifrån ett politiskt perspektiv, eftersom kritik om en ansvarslost för politik kan undvikas från såväl allmänhet som opposition.



Figur 4. Egen figur 1

De drivande intressena bakom hypotesens påvisade mönster förefaller därmed handla om försök att bemöta den kommande resultatpåverkan som blandmodellens flödesmässiga grunder ger upphov till. Det framstår således som om avvikelserna från lagens förordade blandmodell är en konsekvens av den problematiska situation som uppstått från å ena sidan statens initiativ att införa en redovisningsteoretiskt oförsvarbar pensionsredovisningsmodell och å andra sidan kommunernas försök att bemöta biverkningarna från densamma.

5.1.3 En enskild strategi – små överskott över tid

Redovisning av avsättningar för pensionsåtaganden intjänade före 1998 är ett sätt tidigarelägga kostnader och med det ett sätt att rikta utjämningsåtgärder mot årets resultat. Om beslutet att avvika från redovisningslagens 5:e kapitel paragraf 4 förklaras av en kommunal ambition att för året förmedla ett resultat som signalerar ansvarstagande och ett lagom stort skatteuttag, eller handlar om att undvika att redovisa underskott för att underlätta för förmågan att hantera lagens krav på en ekonomi i balans över tid för att, kan studiens resultat inte uttala sig om. [Donatella \(2011\)](#) påtalar att tidigareläggning av kostnader inte behöver handla om två skilda strategier, utan snarare kan benämnas som en strategi där det optimala är att redovisa små överskott över tid. Dels av anledningen att ändra resultatmålet årets resultat när det bedöms vara alltför stort, och dels av anledningen att tidigarelagda kostnader förbättrar förutsättningarna för framtiden, då tidigarelagda kostnader inte kommer att belasta resultatet kommande år ([ibid](#)).

Sett till resonemanget om att organisationer består av en sammansättning rationella individer som agerar på ett sätt som maximerar deras nytta ([Zimmerman, 1977](#)) premieras en redovisning som resulterar i uteblivna påföljder (kommuner blir sällan ålagda sanktioner om lagstiftning och rekommendationer inte efterlevs ([Falkman & Tagesson, 2008](#))) framför en redovisning som möjliggör för kommunen att bedriva kommunal resultatutjämnning över tid.

5.2 Kommuners storlek – konkurrerande hypoteser

En annan del av studien inriktades mot att undersöka om valet att avvika från den i lagen föreskrivna blandmodellen, påverkas av en kommuns storlek. Utifrån institutionell teori var antagandet att befolkningsstorleken i en kommun påverkar regelf efterlevnaden. Fler yrkesverksamma redovisningsekonomer och revisorer som följer av större kommuner antas i högre utsträckning bestrida intressen av att utforma redovisningen på ett sätt som inte är förenligt med redovisningsprofessionens uppdrag. Utifrån positiv redovisningsteori har

istället antagandet utgått i fråga att befolkningsstorleken korrelerar positivt med drivkraften att genomföra resultatpåverkande redovisningsåtgärder. På så sätt har motsatta hypoteser ställts om vilken roll befolkningsstorleken spelar, dels när det gäller regelefterlevnaden och dels när det gäller incitament att genomföra resultatpåverkande åtgärder.

I föreliggande studie har inget samband kunnat påvisas vad gäller befolkningsstorlek och avsättningar av delar av ansvarsförbindelsen. Om det är ett uttryck för de teoretiskt motstridiga utgångspunkter som kommunstorlekens betydelse kan ha för å ena sidan regelefterlevnad och å andra sidan incitamenten att genomföra resultatpåverkande åtgärder, är mycket svårtolkat och än mer svårbevisat. Möjligt är att det insignifikanta sambandet beror på att båda teorierna har en hög förklaringsgrad och därmed konkurrerar ut varandra. Lika möjligt är att båda teorierna har en låg eller ingen förklaringsgrad, och att därför inget samband påvisas. Det går tyvärr inte att avgöra. Till detta ska nämnas att kommunstorlek kan vara ett uttryck för väldigt mycket, och hypotesernas härledning kan inte sägas ha isolerat eller uteslutit andra beroende variabler som potentiellt spelat in i det uteblivna sambandet. Sammantaget kan det inte dras några långtgående slutsatser om kommunstorlekens betydelse i sammanhanget. Allt som kan bekräftas är att inget samband föreligger mellan kommunstorlek och kommunens benägenhet att redovisa avsättningar för delar av ansvarsförbindelsen. Därmed finner studien inget stöd för den tidigare studie genomförd av [Falkman och Tagesson \(2008\)](#) som fann att kommunstorlek korrelerade positivt med graden av regelefterlevnad. Däremot ligger resultatet i linje med [Stalebrinks \(2007\)](#) studie som inte heller fann något samband mellan större kommuner och deras benägenhet att genomföra resultatpåverkande åtgärder.

5.3 Geografisk påverkan – Oidentifierad organisationell kontext

Kommunerna som avvikit från blandmodellen genom att avsätta delar av pensionerna intjänade före 1998 är spridda sett till län. Det motsäger det antagande som ställdes. Antagandet utgick i fråga att en normativ och mimetisk likriktning skulle forma kommunerna. Misslyckandet av teorins förklaringsgrad kan hänga ihop med oförmågan att på empirisk grund specificera när en organisatorisk kontext blir relevant. En institutionell förutsägelse behöver föregås av identifieringen av en organisatorisk kontext, eftersom institutioner antas vara institutionellt sammanbundna ([Colin et al, 2009](#)). Hypotesen underbyggdes av antaganden att distansen mellan kommunerna påverkar graden av interaktion i gemensamma utbildningar och andra former av möten som förenar det professionella nätverket i en

normativa mekanism. Samtidigt har studien inte på empirisk grund identifierat när ett sådant relationellt nätverk uppstår. Det har bara antagits att län utgör en sådan kontext, utan någon empirisk grund att stå på. Detsamma gäller för antaganden som gjorts på basis av den mimetiska mekanismen. Till stor del faller teorins förklaringsgrad på detta. Mot bakgrund av ovanstående betyder det inte att institutionell teori och dess argumentation behöver vara svag. Troligen handlar det insignifikanta sambandet snarare om att hypotesens härledning inte bygger på tillräckliga empiriska grunder.

Tabell 9 Faktorer som kan bidra till att förklara avvikelser från lagens föreskrivna blandmodell, grad av stöd

Redovisar avsättningar för delar av pensionsåtaganden som avser intjänandet före 1998

Förutsägelser härledda från PRT och IT

**Faktor som påverkar valet att redovisa
avsättningar för delar av
pensionsåtagandet före 1998**

	PRT-förutsägelse	IT-förutsägelse	Förutsägelse
1. Resultatreglering	0,268**		Komplementär
3. Kommunstorlek	-0,014	-0,014	Konkurrerande
4. Närliggandeskap		-	Komplementär

Positiv redovisningsteori = PRT

Institutionell teori = IT

* P < 0,05 Svagt stöd

** P < 0,01 Stöd

*** P < 0,001 Starkt stöd.

5.5 Slutdiskussion

Syftet med studien var att förklara varför svenska kommuner avviker från blandmodellen som föreskrivs i KRL. Undersökningen avgränsades mot att förklara de avvikelser som handlar om att kommuner redovisar avsättningar för delar av pensionsåtagandet som avser intjänandet före 1998. Tidigare studier har visat att positiv redovisningsteori och institutionell teori kan bidra till att förklara redovisningsval. Denna studie har kunnat visa på att positiv redovisningsteori kan bidra till att förklara redovisningsval. Precis som på en privat marknad, har det redovisade resultatet betydelse i en politisk styrd organisation. Eftersom resultatet har betydelse i en politiskt styrd organisation, skulle beslutet att bryta mot blandmodellen kunna

förklaras av att dess redovisningsmässiga konstruktion skapar möjligheter att anpassa och reglera resultat på ett sätt som stämmer överrens med kommunaktörernas egenintresse. Det vill säga intressen som å ena sidan ligger i linje med att inte väcka frågor om överbeskattning eller att för lite resurser tilldelats verksamheten (minska årets resultat) och å andra sidan ligger i linje med att undvika kritik som följer av ett underskott (skapa förutsättningar att bemöta balanskravet över tid genom att jämna ut resultat).

Det finansiella utrymmet påverkar storleken på avsättningen som redovisas. Det tyder på att beslutet om avsättningen och dess storlek fattas först efter det att det underliggande resultatet för året är känt. Följaktligen blir avsättningen ett sätt att rikta utjämningsåtgärder mot årets resultat. Agerandet skulle kunna förklaras av ambitionen att för avsändarna av redovisningsinformationen förmedla en önskvärd bild till dess intressenter.

En annan vinkel bakom agerandet som tydliggörs av studiens resultat, är att avsättningarna kan förklaras av en kommunal ambition att bemöta biverkningarna från den redovisningsteoretiskt oförsvarbara pensionsredovisningsmodell som lagen föreskriver ska tillämpas. Utbetalningarna för den gamla delen av pensionsskulden, kommer för en period framöver succesivt att öka i takt med att stora årskullar med många kommunala tjänsteår går i pension (SOU 2011:59). Blandmodellens ”osynliga” pensionsskuld kommer att innebära en ökad belastning i kommunernas resultaträkning, då denna pensionskostnad uppstår när utbetalning görs och måste finansieras av det enskilda årets skatteintäkter. Att vid år av förväntade överskott avsätta och tidigarelägga en del av den kommande pensionskostnaden, får på så vis konsekvenser för förmågan att möta kommunallagens krav på en ekonomi i balans över tid, vilket är önskvärt för att undgå kritik om ansvarslost förd politik från såväl allmänhet som opposition.

Positiv redovisningsteori återgiven i en kommunal kontext och tillika politisk marknad där politiker kommer att ha intressen av att bli omvalda, avancera sina politiska karriärer och i längden öka sina ekonomiska ersättningar (Zimmerman, 1977), kan mot bakgrund av ovanstående bidra till att förklara varför vissa kommuner väljer att avvika från lagens förordade blandmodell. Beslutet att bryta mot lagens förordade blandmodell är i detta avseende inte förknippat med ambitionen att förbättra bokföringsmässigheten eller kvaliteten i redovisningen, som debatten om pensionsredovisningen principiellt tagit sin utgångspunkt i.

Det verkar inte som att den institutionella kontexten kan bidra till att förklara varför svenska kommuner avviker från den föreskrivna blandmodellen. Geografiskt sett är kommunerna som väljer att redovisa avsättningar för delar pensionsåtagandet som avser tiden före 1998 i hög grad spridda. Ingenting tyder på att valet att tillämpa en sådan redovisning har att göra med hur kommunerna i omgivningen hanterar redovisningen av pensionsåtagandet.

Fortsättningsvis undersöktes sambandet mellan kommunstorlek sett till invånarantal och sättet att redovisa pensionsåtagandet som avser intjänandet före 1998. Det går inte att dra någon slutsats om att kommuner som redovisar avsättningar för delar av pensionsåtagandet som avser intjänandet före 1998 är mindre eller större jämfört med kommuner som redovisar enligt blandmodell. Kommunstorlek kan därmed inte bidra till att förklara valet att avvika från lagens föreskrivna blandmodell.

5.6 Kritik mot studien

Analysavsnittet bygger till stora delar på empiri hämtad från den kvalitativa dokumentstudien. Det föreligger stora reliabilitetsproblem med innehållsanalyser av kvalitativt slag eftersom det innebär att forskaren gör en egen tolkning om vad som är relevant. Därutöver kan tillförlitligheten förloras ytterligare när det kommer till själva tolkningen av materialet, som präglas av forskarens egna värderingar och uppfattningar av definitioner och begrepp.

Det är viktigt att ha med sig detta sett till de slutsatser som dras av studien. Dessutom så föreligger en stor risk att förbise nödvändig information för att förklara det studerade när intervjuer och möjligheten till öppna frågor inte är en del av studiens undersökningsmetod (Bryman, 2008), vilket är fallet.

5.7 Fortsatt forskning

En intressant vinkel för en efterföljande studie avsedd att studera samma fenomen, hade varit att tillämpa ett mer induktivt förhållningssätt för att förklara varför kommuner beslutar att avsätta delar av pensionsåtagandena intjänade före 1998, alternativt genom intervjuer och mer öppna frågeställningar. Det blir då upp till fortsatt forskning att bekräfta eller förkasta de slutsatser som dragits utifrån det påvisade mönstret att de otillåtna avsättningarna samvarierar med det finansiella utrymmet. Av ytterligare intresse att studera är relationen mellan höga tjänstemän och politiker i förhållande till resultatutjämnande åtgärder. Föreliggande studie har utgått från att det framförallt är kommunledning som har intresse att rikta utjämningsåtgärder

mot årets resultat, men frågan om ansvarstagande hade likväl kunnat delas av höga tjänstemän, även om intressena inte ligger i linje med politiska ambitioner om att bli omvalda.

6. Referenslista

Tryckta källor:

Alvesson, M, Sköldberg, K

Tolkning och reflection: vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod

Studentlitteratur, Lund 2008

Artsberg, K.

Redovisningsteori: -policy och -praxis.

2 upplagan, Malmö 2005: Liber ekonomi.

Bergström, G, Boréus, K

Textens mening och makt: Metodik i samhällsvetenskaplig text- och diskursanalys

Studentlitteratur, Lund 2005

Brorström, B

För den goda redovisningsseden

Studentlitteratur, Lund 1997

Brorström, B, Haglund, A, Solli, R

Förvaltningsekonomi

Studentlitteratur, Lund 2005

Brorström B, Donatella P, Petterson, H

Allt om kommuners årsredovisningar

Holmbergs i Malmö AB, Sweden 2007

Brorström B, Eriksson O, Haglund, A

Kommunal redovisningslag – beskrivning och tolkning

Studentlitteratur, Malmö 2008

Bryman, A

Social Research Methods

Oxford University Press, 2008

Deegan, C, Unerman, J

Financial accounting theory

McGraw- Hill Education, London, 2006

Djurfeldt, G, Larsson, R, Stjärnhagen, O

Statistisk verktyglåda 1: Samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder

Studentlitteratur, Lund 2010

Donatella, Pierre

Redovisning av det kommunala pensionsåtagandet, en ekonomisk fråga?

Kfi-rapport 2009, rapport nr 102

Donatella, Pierre

När resultatet blev för bra – earnings management som lösning

Nationella kommunforskningsprogrammet 2011, rapport nr 10

Donatella, P, Brorström, B, Petersson, H

Bokslutspolitik i kommuner och landsting – en konsekvens av kravet på ekonomi i balans?

Kommunforskning i Västsverige (KFI)

Esiasson, P, et al

Metodpraktikan

Nordstedts juridik, Stockholm 2007

Falkman, P, Orrbeck, K

Den offentliga sektorns redovisning

Studentlitteratur, Lund 2001

Falkman, P

Efterlevnad av kommunal redovisningsnormering, 2004

Gennerud, Petersson, 2006

Hur står det till med den kommunala pensionsredovisningen

Handelshögskolan vid Göteborgsuniversitet

Gustavsson, A & Laang, S, 2007

Prat och handling – en studie om kommunernas pensionsredovisning

Förvaltningshögskolans rapporter, nr: 95, Mölnlycke: Elanders Sverige AB

Johannessen, A, Tufte, PA

Introduktion till samhällsvetenskaplig metod

Liber AB. Malmö 2002

Larsson Magali Sarfatti;

The rise of professionalism, A sociological Analysis,

Berkeley 1977, University of California Press

Patel, R., Davidson, B.

Forskningsmetodikens grunder – Att planera, genomföra och rapportera en undersökning

Studentlitteratur, Lund 2003

Svenning, C

Metodboken: samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling: klassiska och nya metoder I informationssamhället: källkritik på internet

Lorentz förlag, Eslöv 2003

Vahul, Richard, 2009

På väg mot en förbättrad kommunal redovisning – konsekvenser av ett förändrat balanskrav

Förvaltningsskolans rapporter, nr 112, Mölnlycke: Elanders Sverige AB

Artiklar:

Anthony, RN

Games government accountants play

Harvard Business Review 1985 September/October

Bowen, R, Noreen, E, Lacey, J

Determinants of the corporate decision to capitalize interest

Journal of Accounting and Economics 1981; Vol 3, nr 2, s 151–79

Carpenter, V, Feroz E

GAAP as a symbol of legitimacy: New York State's decision to adopt Generally Accepted Accounting Principles

Accounting, Organizations and Society 1992; Vol 17, nr 7, s 613–43

Carpenter, V, Feroz, E

Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four U.S. state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles.

Accounting, Organizations and Society 2001, Vol 26, nr 7–8, 565–96.

Collin, S.-O., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J. & Hansson, K.

Explaining the Choice of Accounting Standards in Municipal Corporations: Postive Accounting Theory and Institutional Theory as Competitive of Concurrent Theories

Critical Perspectives on Accounting 2009, vol. 20, nr. 2, s 141-174

Da Costa Carvalho, J. B., Camões, P. J., Jorge, & S. M., Fernandes, M, J

Conformity and Diversity of Accounting and Financial Reporting Practices in Portuguese Local Government

Canadian Journal of Administrative Sciences 2007, vol. 24, nr.1, s. 2-14

DiMaggio, P. J & Powell, W.W

The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields

American Sociological Review 1983, Vol 2, s 147-160

DiMaggio, P.J & Powell, W.W

The new institutionalism in organizational analysis

Chicago: The University of Chicago Press; 1991, s 1–40

Downs A.

An economic theory of democracy.

New York: Harper Row; 1957.

Falkman, P, Tagesson, T

Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: compliance with standards in Swedish municipal accounting

Department of Business Studies, Kristianstad University College, Scand. J. Mgmt 2008:271-283

Fields T, Lys T, Vincent L.

Empirical research on accounting choice.

Journal of Accounting and Economics 2001; Vol 31, nr 1–3, s 255–307.

Holthausen, R

Evidence on the effect of bond covenants and management compensation contracts on the choice of accounting techniques.

Journal of Accounting and Economics 1981; Vol 3, nr 1, s 73–109.

Lundberg, Camilla, Lundqvist, Frida, 2010

Kommuners val av pensionsredovisningsmodell – En studie om varför en del kommuner väljer att frånga lagens föreskrifter om pensionsredovisning

Företagsekonomiska institutionen, Stockholms Universitet

Mezias, S, 1990

An institutional model of organizational practice: financial reporting in Fortune 200.

Administrative Science Quarterly 1990; Vol 35, nr 3, s 431–57

Parker, R. H. & Nobes, C. W

True and Fair: UK Auditors View

Accounting and Business Research 1991, vol. 21, nr. 84, s. 346-361

Pilcher Robyn, Van der Zahn Mitchell

Local Governments, unexpected depreciation and financial performance adjustments

Financial Accountability & Management, Vol 26, nr 3, 299-324

Stalebrink, Odd J

An investigation of discretionary accruals and and surplus deficit management: Evidence from swedish municipalities

Financiall accountability & Management, Vol 23, nr 4, s 441-457

Suchman, M. 1995

Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approches

Academy of Management Journal, vol. 20, nr.3, s 571-610.

Watts R, Zimmerman, J

Positive accounting theory: a ten year perspective

The Accounting Review 1990; Vol 65, nr 1, s 131–56.

Watts R, Zimmerman, J

Towards a positive theory of determinations of accounting standards

The Accounting Review 1978; Vol 53, nr 1, s 112 ff

Watts R, Zimmerman, J

The Municipal Accounting Maze: An analysis of political incentives

Journal of Accounting Research, Vol 15, 1977

Offentliga tryck:

Ds, 1995:57, Kommunal ekonomi i balans, Fritze, Stockholm, 40ff

Ds, 1996:30 Kommunal redovisning. Stockholm, Inrikesdepartementet, s, 49ff

Lag (1997:614) om kommunal redovisning

PROP. 2003/04:105

God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting

PROP. 2012/13:100

Kommunsektorns finanser, sysselsättning och skuldsättning

Rådet för kommunal redovisning, 2000

Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning. En rapport om innebörden och konsekvensen av kommunal särart

Rådet för kommunal redovisning, 2007

Utgångspunkter för offentlig sektors redovisning – introduktion till en ramverksdiskussion

Rådet för kommunal redovisning, 2007

Enkätundersökning av 2006 års bokslut och årsredovisning i kommuner och landsting

Rådet för kommunal redovisning, 2009

Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2008 års redovisningar

SKL Cirkulär 2005:86

Dnr SKL 2005/2451 - Olika sätt att hantera tillgångar för pensionsförpliktelser för kommuner och landsting

SOU. 2001:76

God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting

SOU 2011:59

Spara i goda tider: för en stabil kommunal verksamhet, s 136-153

Sveriges Kommuner och Landsting, 2006

Ekonomirapporten. Om kommunernas och landstingens ekonomi – november 2006.

Elektroniska källor:

Styrelsen för Föreningen Sveriges Kommunekonomer (KEF) (2009): "Hela pensionsskulden måste tillåtas bli synlig", Dagens Samhälle (2007-10-11). Elektroniskt tillgänglig:

<http://www.dagensamhalle.se/zino.aspx?articleID=11466>

Styrelsen för Föreningen Sveriges Kommunekonomer (KEF) (2007): "Förslag till nya stadgar" (2007-09-20) Elektroniskt tillgänglig:

http://www.kef.se/attachments/250_Skrivelse-SKL-070920.pdf

Sundell, Anders (2009): "Guide: Regressionsanalys" spssakuten.se, (hämtat 2012-10-05

Elektroniskt tillgänglig:

<http://spssakuten.wordpress.com/2009/12/21/regressionsanalys-1/>

Eriksson, Ola (2013) "Kommunal redovisning bryter mot lagen" ", Dagens Samhälle (2013-03-06) Elektroniskt tillgänglig:

<http://www.dagensamhalle.se/debatt/kommunal-redovisning-brbryter-mot-lagen-4829>

Internetkälla, 1: Län och kommuner i kodnummerordning (2013):

http://www.scb.se/Pages/List_257281.aspx

Bilaga

Enkätundersökning om kommuners pensionsredovisning

Totalt pensionsåtagande i form av Blandmodell innebär att:

- Pensionsåtagande intjänat fr.o.m. 1998 redovisas som en avsättning på balansräkningens skuldsida
- Pensionsåtagande intjänat före 1998 redovisas som en ansvarsförbindelse utanför balansräkningen.

Totalt pensionsåtagande i form av Fullfonderingsmodell innebär att:

- Hela pensionsåtagandet redovisas som en avsättning på balansräkningens skuldsida.

*Obligatorisk

Kommunens namn *

I 2010 års bokslut redovisade kommunen pensionsåtagandena enligt:

- ☐ Blandmodell
- ☐ Blandmodell med extra avsättningar för pensionsåtaganden intjänade innan 1998
- ☐ Fullfonderingsmodell
- ☐ Annan
- ☐ Vet ej

I 2011 års bokslut redovisade kommunen pensionsåtagandena enligt:

- ☐ Blandmodell
- ☐ Blandmodell med extra avsättningar för pensionsåtaganden intjänade innan 1998
- ☐ Fullfonderingsmodell
- ☐ Annan
- ☐ Vet ej

Vill ni tillägga något?